

**INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS**

**COMPLEMENTO DE LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO**

**RAMO: ADMINISTRAÇÃO E CONTROLO FINANCEIRO**

**TEMA DO TRABALHO:**

**OS IMPOSTOS DIFERIDOS NO CONTEXTO CABO-VERDIANO:  
IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS**

**Manuela Jesus Sousa da Cruz- N.º 07.594**

**Mindelo, Abril 2013**

**INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS**

**COMPLEMENTO DE LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO**

**RAMO: ADMINISTRAÇÃO E CONTROLO FINANCEIRO**

**TEMA DO TRABALHO:**

**OS IMPOSTOS DIFERIDOS NO CONTEXTO CABO-VERDIANO:  
IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS**

**Manuela Jesus Sousa da Cruz- N.º 07.594**

**Orientador: Dr. Adelino Fonseca**

**Mindelo, Abril 2013**

*“Chorar não resolve, falar pouco é uma virtude, aprender a se colocar em primeiro lugar não é egoísmo”.*

*Charles Chaplin*

## **DEDICATÓRIA**

Aos meus país e irmãos, pelo apoio incondicional. Ao meu namorado, por acrescentar razão à minha vida.

## **AGRADECIMENTOS**

A realização deste trabalho teve a colaboração de várias pessoas, às quais quero expressar os meus sinceros agradecimentos:

À minha família, por todo o apoio;

Ao meu orientador, Dr. Adelino Fonseca, pela dedicação, empenho e disponibilidade com que me acompanhou na realização deste trabalho. Pelas palavras de motivação, pelas sugestões e pela partilha de conhecimento.

Ao ISCEE, pela oportunidade de aceder a esta formação, e a todos os professores, pelos conhecimentos transmitidos;

Aos professores Lia Medina, Arlindo Rodrigues e Carlos Rodrigues pelo apoio e pela colaboração prestada.

Ao Dr. José Araújo, pela preciosa ajuda no esclarecimento de dúvidas sobre o tema.

À Dra. Maria de Lourdes Graça e à todos os responsáveis das empresas, pelas informações prestadas.

Aos meus amigos e colegas, pelas palavras de apoio e incentivo, em especial à Júlia Oliveira e Leida Évora.

À todos aqueles que, de uma forma ou outra, manifestaram interesse pelo trabalho e que contribuíram para que hoje, fosse possível concluir mais esta etapa.

## **RESUMO ANALÍTICO**

A contabilização dos impostos diferidos surge do facto da legislação fiscal e das normas contabilísticas poderem ser diferentes no que respeita ao reconhecimento e mensuração de activos, passivos, gastos e rendimentos. Para eliminar o efeito das diferenças de carácter temporal, das demonstrações financeiras, foram criadas normas contabilísticas que disciplinam a contabilização do imposto sobre o rendimento, através do reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos. Seguindo esta tendência, Cabo Verde introduziu, através do SNCRF - Sistema de Normalização contabilística e de relato financeiro, a NRF 22- Imposto sobre o rendimento, que exige a contabilização de impostos diferidos nas diferenças temporárias entre a contabilidade e a fiscalidade. No entanto esta norma não está sendo observada, devido, na opinião de vários profissionais da área, a complexidade do assunto “imposto diferido”. Por esta razão, traçamos como objectivos deste trabalho, explicar a problemática dos impostos diferidos, evidenciando a importância do seu reconhecimento nas demonstrações financeiras. Concluímos que, a não contabilização de impostos diferidos pode pôr em causa a informação contida nas demonstrações financeiras e, consequentemente, as decisões que se toma com base nelas.

**Palavras-chave:** Contabilidade vs Fiscalidade, Imposto sobre os Rendimentos, Impostos Diferidos, Demonstrações Financeiras.

## **ABSTRACT**

The accounting of deferred taxes arises from the fact that tax legislation and accounting standards may differ regarding to the recognition and measurement of assets, liabilities, expenses and income. To eliminate the effect of the temporary differences in the financial statements, accounting standards have been established to regulate the accounting of income tax through the recognition of assets and liabilities by deferred taxes. Following this trend, Cape Verde has introduced through the SNCRF - Standardization System of Accounting and Financial Reporting, the standard NRF 22 - Income Tax, which demands the recognition of deferred taxes in the temporary differences between accounting and taxation. However,

according to the opinion of some professors, this standard is not being observed due to the complexity of the subject "deferred tax". For this reason, we defined the following objectives for this work: explain the issue of deferred taxes, evidencing the importance of its recognition in the financial statements. We have concluded that, the not accounting of deferred taxes may jeopardize the information contained in the financial statements and consequently, the decisions made based on them.

**Keywords:** Accounting vs. Taxation, Income Tax, Deferred Tax, Financial Statements.

## **INDICE**

<b>DEDICATÓRIA .....</b>	<b>I</b>
<b>AGRADECIMENTOS .....</b>	<b>II</b>
<b>LISTA DE QUADROS E FIGURAS .....</b>	<b>VIII</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>X</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>X</b>
<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
<b>1. ENQUADRAMENTO TEÓRICO .....</b>	<b>4</b>
1.1. Relação entre a contabilidade e a fiscalidade .....	4
1.2. Determinação do resultado contabilístico e do resultado fiscal em Cabo Verde.....	5
1.2.1. Resultado Contabilístico.....	5
1.2.2. Resultado Fiscal.....	6
1.2.2.1. Determinação da matéria colectável .....	7
1.2.3. Classificação das divergências entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal.....	10
1.2.3.1. Diferenças permanentes ou definitivas .....	10
1.2.3.2. Diferenças temporárias.....	11
<b>2. CONTABILIZAÇÃO DO IMPOSTO ÚNICO SOBRE O RENDIMENTO .....</b>	<b>15</b>
2.1. Natureza do Imposto sobre os Rendimentos.....	15
2.1.1. O Imposto sobre os Rendimentos como uma distribuição de resultados .....	15
2.1.2. O Imposto sobre os rendimentos como um gasto.....	16
2.2. Métodos de contabilização do Imposto Sobre os Rendimentos .....	16
2.2.1. Método do imposto a pagar .....	17
2.2.2. Os Impostos Diferidos (método dos efeitos fiscais).....	18
2.2.2.1. Métodos de contabilização dos efeitos fiscais.....	20
<b>3. OS IMPOSTOS DIFERIDO EM CABO VERDE .....</b>	<b>23</b>
3.1. Normalização contabilística nacional .....	23
3.1.1. A Norma de Relato Financeiro nacional para imposto sobre os rendimentos – NRF 22.....	24
3.1.2. Reconhecimento de Activos e Passivos por impostos diferidos .....	25
3.1.2.1. Reconhecimento de passivos por impostos diferidos.....	26
3.1.2.2. Reconhecimento de Activos por impostos diferidos.....	27
3.1.2.3. Mensuração, apresentação e divulgação .....	29
3.1.3. Aplicação de impostos diferidos em Cabo Verde .....	30
3.1.3.1. Apreciação de situações sujeitas a impostos diferidos - Exemplos práticos .....	32
3.1.3.1.1. Diferenças de conversão do PNC para o SNCRF .....	32



3.1.3.1.2. Prejuízos fiscais e créditos fiscais .....	34
3.1.3.1.3. Imparidade em dívida de clientes.....	39
3.1.3.1.4. Revalorizações de activos .....	42
<b>4. ESTUDO DE CASO .....</b>	<b>49</b>
4.1. Descrição do Estudo de Caso.....	49
4.2. Apresentação da Empresa .....	49
4.3. Análise das Demonstrações Financeiras .....	50
4.4. Contabilização do imposto pelo método dos efeitos fiscais .....	54
4.4.1. Análise do impacto dos Impostos Diferidos nas demonstrações Financeiras .....	59
<b>CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>63</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>65</b>
<b>ANEXOS E APÊNDICES.....</b>	<b>1</b>

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

**CIRC** – Código do Imposto sobre Rendimento de Pessoas Colectivas

**CIUR-PC**– Código do Imposto Único sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

**DFs** - Demonstrações Financeiras

**IAS** –International Accounting Standard

**IASB** - International Accounting Standard Board

**ID** –Impostos Diferidos

**IUR** – Imposto Único Sobre Rendimento

**IUR-PC**- Imposto Único Sobre Rendimento Pessoas Colectivas

**NCRF**- Norma Contabilística e de Relato Financeiro

**NRF** –Norma de Relato Financeiro

**NIC** - Normas Internacionais de Contabilidade

**PNC**-Plano Nacional de Contabilidade

**RIUR** - Regulamento do Imposto Único sobre os Rendimentos

**SNC**-Sistema de Normalização Contabilística

**SNCRF** – Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro

**U.M**-Unidades Monetárias

## LISTA DE QUADROS E FIGURAS

### LISTA DE QUADROS

Quadro 1-Determinação da Matéria Colectável .....	8
Quadro 2-Resultado da sociedade Alfa no período N .....	10
Quadro 3-Determinação do Resultado Contabilístico e Fiscal da Alfa.....	11
Quadro 4-Determinação do gasto de imposto (método do impostos a pagar).....	17
Quadro 5-Determinação do gasto de imposto pelo método do Passivo (vertente da Demonstração de Resultados) .....	21
Quadro 6-Determinação do gasto de imposto pelo método do Passivo (vertente do Balanço).....	22
Quadro 7-Código de contas para imposto sobre o rendimento de acordo com SNCRF	28
Quadro 8-Contabilização de activo por ID em diferença de conversão .....	33
Quadro 9-Resultado Contabilístico (fiscal) de Beta .....	34
Quadro 10-Mensuração do activo por ID a reconhecer pela Beta.....	36
Quadro 11-Contabilização de activo por ID em prejuízo fiscal .....	36
Quadro 12-Contabilização do efeito da alteração da taxa de imposto no activo por ID	37
Quadro 13-Contabilização da reversão do activo por ID em prejuízo fiscal.....	37
Quadro 14-Contabilização da reversão do activo por ID em prejuízo fiscal (período N+1).....	38
Quadro 15-Saldo da conta 59-Resultados, após contabilização de ID em prejuízo fiscal .....	38
Quadro 16-Contabilização de activo por ID em imparidade de cliente não aceite .....	40
Quadro 17-Contabilização da reversão do activo por ID em imparidade não aceite .....	41
Quadro 18-Contabilização da revalorização de activo fixo tangível.....	44
Quadro 19-Mensuração de passivo por ID em revalorização não aceite fiscalmente ....	45
Quadro 20-Contabilização de passivo por ID em revalorização não aceite .....	45
Quadro 21-Contabilização da reversão do Passivo por ID na revalorização .....	46
Quadro 22-Determinação do imposto a pagar pela ABC .....	50

Quadro 23-Mensuração de passivo por ID em diferença de ajustamento para o SNCRF .....	52
Quadro 24-Mensuração de activo por ID em imparidade não aceite .....	52
Quadro 25-mensuração de activo por ID em provisão não aceite (2009) .....	52
Quadro 26-Mensuração de activo por ID em provisão não aceite (2010).....	54
Quadro 27-Determinação do gasto de imposto da ABC (método dos efeitos fiscais) ...	55
Quadro 28-Contabilização de ID sobre diferenças temporárias da ABC, no início de 2009 .....	56
Quadro 29-Contabilização do efeito fiscal da reversão da provisão .....	57
Quadro 30-Contabilização de ID e efeito fiscal das reversões (2010) .....	58
Quadro 31-Indicadores económicos e financeiros da ABC (com, e sem ID).....	60
Quadro 32-Aplicação do Resultado Líquido da ABC .....	60

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 - Apuramento do resultado contabilístico .....	6
Figura 2-Origem das diferenças temporárias.....	12
Figura 3-Diferenças Temporárias do Balanço.....	12
Figura 4-Diferenças temporárias (tempestivas) de demonstração de resultados.....	13
Figura 5-Métodos de Contabilização do imposto sobre os rendimentos.....	16
Figura 6-Determinação do gasto de imposto pelo método dos efeitos fiscais.....	18
Figura 7-Determinação de activos e passivos por impostos diferido .....	19
Figura 8-Vertentes do método dos efeitos fiscais.....	21
Figura 9-Contabilização dos Impostos Diferido.....	26

## **LISTA DE ANEXOS E APÊNDICES**

### **ANEXOS**

Anexo I-Modelo 1-B .....	2
Anexo II-Balanco da sociedade ABC.....	3
Anexo III-Demonstração de Resultados da ABC.....	5
Anexo IV-Saldos de contas da ABC            valores e contos .....	6
Anexo V-Critérios de reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras-SNCRF.....	7
Anexo VI - Definição de rendimentos e gastos de acordo com Estrutura Conceptual do SNCRF .....	8

### **APÊNDICES**

Apêndice I-Balanco da ABC com Impostos Diferido .....	10
Apêndice II-Demonstração de Resultados da ABC com impostos Diferido.....	12
Apêndice III-Dados para cálculo de rácios da ABC.....	13
Apêndice IV-Razão de contas de Impostos Diferido da ABC .....	14
Apêndice V-Guião de Entrevista.....	15

## INTRODUÇÃO

O SNCRF - Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro, que vigora desde 2009, foi introduzido com vista a modernizar o normativo contabilístico nacional e ajusta-lo às práticas internacionais de contabilidade, nomeadamente no que diz respeito a qualidade e compreensibilidade da informação financeira. A elaboração de demonstrações financeiras com a qualidade exigida pelos normativos internacionais inclui, igualmente, o tratamento do imposto sobre o rendimento, de acordo com o previsto nesses normativos, também absorvido pelo SNCRF.

Como a contabilidade e a fiscalidade têm objectivos diferentes surgem, por vezes, divergências entre as formas de reconhecimento e mensuração de activos, passivos, rendimentos e gastos, de acordo com as normas contabilísticas e a legislação fiscal aplicável. Assim, quando as disparidades entre a contabilidade e a fiscalidade forem “diferenças temporárias”, ou seja, susceptíveis de recuperação em períodos futuros ou, que possam afectar o imposto a pagar em períodos futuros, os organismos internacionais exigem a contabilização do seu efeito fiscal, através do reconhecimento de activos (passivos) por impostos diferidos. Isto, com vista a aplicação do princípio da especialização sobre o imposto e evitar a influência das regras fiscais sobre as demonstrações financeiras.

Seguindo essa tendência, o SNCRF, através da sua NRF 22-Imposto sobre os rendimentos, introduziu um novo método de contabilização do imposto sobre o rendimento: o método dos efeitos fiscais. Este método exige que a contabilização do imposto inclua tanto o imposto a pagar (contemplado no antigo Plano Nacional de Contabilidade) como o imposto diferido.

Porém, após alguma análise e pesquisa, apercebemo-nos da reduzida aplicação prática dos impostos diferidos pelas empresas em São Vicente. Face à importância do tema para a elaboração de demonstrações financeiras com a qualidade desejada, entendemos que seria importante e oportuno desenvolver um estudo que permitisse perceber a real importância da contabilização dos impostos diferidos e, desenvolver os nossos conhecimentos sobre o assunto.

### – Objectivo geral

Traçamos como objectivos deste trabalho demonstrar o impacto do reconhecimento de activos por imposto diferido e passivo por imposto diferido nas demonstrações financeiras, e sua

influência na informação contida nas mesmas. É também nosso objectivo, desmistificar o tema “Impostos diferido” e compreender a sua aplicação prática.

### – Objectivos específicos

Pretendemos ainda atingir os seguintes objectivos específicos:

- Identificar o que prevêem as normas fiscais e contabilísticas nacionais em relação a tributação do Imposto Único Sobre os rendimentos – Pessoas Colectivas - IUR- PC;
- Apurar, através de entrevistas, a sensibilidade de alguns gestores/contabilistas em relação ao assunto “impostos diferidos”;
- Identificar se existem situações divergentes entre o apuramento do resultado contabilístico e do resultado fiscal que originam o reconhecimento de Activos e Passivos por Impostos Diferidos;

Consequentemente, estaremos a dar o nosso contributo para se começar a reflectir sobre o assunto e, para adaptação ao que o SNCRF trouxe de novo.

### – Estrutura do Trabalho

Este trabalho subdivide-se em quatro capítulos. No primeiro capítulo apresentamos o enquadramento teórico da relação entre a contabilidade e a fiscalidade e suas divergências no apuramento dos resultados, bem como a determinação do resultado contabilístico e fiscal com base na legislação nacional.

No segundo capítulo, referimo-nos aos métodos de contabilização do imposto sobre o rendimento, focando no método dos impostos diferidos (efeitos fiscais).

No terceiro capítulo, abordamos o imposto diferido em Cabo Verde e sua contabilização, tendo em conta o previsto na NRF 22-Imposto sobre os rendimentos.

No capítulo quarto, elaboramos um estudo de caso com vista a determinar o impacto nas demonstrações financeiras e sua influência nas informações nelas contida.

### – Metodologia<sup>1</sup>

Para elaboração do referencial teórico do trabalho, recorreremos, numa primeira fase, ao método bibliográfico, que permitiu, através de consulta à livros, manuais, teses, artigos,

---

<sup>1</sup> Baseado em DA SILVA, António Carlos Ribeiro (2008) Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade.

jornais e outros documentos de fontes electrónicas, reunir informações importantes sobre impostos diferidos. Baseamo-nos ainda na pesquisa documental, analisando a legislação fiscal e contabilística que nos permitiu determinar e classificar as diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade, no apuramento de resultados.

A abordagem utilizada nesta pesquisa é qualitativa, pois utilizamos fontes de conhecimento existentes para a elaboração do trabalho, não empregando nenhum instrumento estatístico na elaboração do mesmo.

Relativamente aos objectivos, a pesquisa caracteriza-se como descritiva e exploratória, pois visa um melhor entendimento dos conceitos relacionados com os impostos diferido e descrição do tratamento previsto pela legislação.

Utilizamos como técnica de pesquisa, a entrevista, que de acordo com DA SILVA (2008), ajuda na averiguação de factos ou fenómenos. Optamos pela entrevista semi-estruturada que nos permitiu inteirar do tratamento dado pelas empresas ao imposto único sobre o rendimento, bem como as diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade.

Utilizamos o método monográfico ou de estudo de caso, para demonstrar a importância da contabilização de impostos diferidos, tendo em conta que, este método (...)“permite, perante um caso isolado ou de pequenos grupos, entender determinados fatos, partindo do princípio de que qualquer caso estudado com profundidade pode ser representativo de qualquer outro (...)” Para a elaboração do estudo de caso, fizemos análise documental às demonstrações financeiras da sociedade ABC, e aplicamos entrevista à administradora financeira da mesma.

Optamos por direccionar o nosso estudo as empresas sedeadas em São Vicente.

#### **– Utilidade do Trabalho**

Este estudo pode ser útil para os profissionais de contabilidade, para os utilizadores da informação contabilística bem como para estudantes, no entendimento da problemática da contabilização do imposto diferido e sua importância. Pode ainda servir de ponto de partida para se aprofundar o assunto, na medida em que, não é nossa intenção abranger todas as questões envolvidas com impostos diferidos.



# 1. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

## 1.1. Relação entre a contabilidade e a fiscalidade

A relação entre a contabilidade e a fiscalidade prende-se com a necessidade do Estado cobrar impostos, necessitando por isso de conhecer os rendimentos das empresas para poder retirar a sua parcela, em forma de imposto. Assim, surge a contabilidade como um “instrumento” para assegurar o cumprimento de alguns imperativos fiscais.

Essa relação é muitas vezes caracterizada como sendo conflituosa, devendo a isso, o facto do resultado apurado pela contabilidade, na maior parte das vezes, não coincidir com o resultado apurado pela fiscalidade. Esta situação resulta da divergência de critérios, utilizados pela contabilidade e pela fiscalidade, no apuramento dos seus resultados. É derivada desta divergência de critérios que surge a “problemática dos impostos diferidos”. (MELO, 2008; ROSA, 2010)

A contabilidade busca elaborar demonstrações financeiras e que estas apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade, de forma a ser útil a um vasto leque de utentes<sup>2</sup> na toma de decisão” (SNCRF).

A apresentação de forma apropriada da imagem de uma entidade, implica:

- a adopção de políticas contabilísticas de acordo com as NRF aplicáveis;
- que sejam respeitadas as características qualitativas da informação financeira: relevância, fiabilidade, comparabilidade e compreensibilidade;<sup>3</sup>
- que sejam proporcionadas divulgações adequadas no anexo para melhor compreensão pelos utentes (GOMES, et al., 2011)

As demonstrações financeiras devem ainda ser elaboradas com base em dois pressupostos:

---

<sup>2</sup>O SNCRF identifica um conjunto de utentes das demonstrações financeiras, nomeadamente: os investidores (actuais e potenciais), empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores, clientes, Governo seus departamentos e o público. Cada um tem interesses específicos nas demonstrações financeiras, e muitas vezes conflitantes

<sup>3</sup>São as características qualitativas da informação financeira de acordo com a Estrutura Conceptual

- ***O regime do acréscimo*** – através deste regime os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorrem (e não quando caixa ou equivalente de caixa sejam recebidos ou pagos). As demonstrações financeiras preparadas segundo este regime informam os utentes não somente das transacções passadas envolvendo o pagamento e o recebimento de caixa mas também das obrigações de pagamento no futuro e de recursos que representam caixa a ser recebida no futuro.
- ***Continuidade*** – este pressuposto diz que as demonstrações devem ser preparadas pressupondo que a entidade objecto de relato se encontra em continuidade, e de que é assim que ira continuar num futuro minimamente previsível. (Estrutura Conceptual do SNCRF)

Por seu lado, a fiscalidade tem como objectivo a arrecadação de impostos, redistribuição de riqueza e combate a fuga e evasão fiscal, utilizando da contabilidade para apurar o imposto a cobrar.

Em Cabo Verde, a tributação sobre às empresas incide sobre o seu rendimento (resultado contabilístico), traduzido em lucro contabilístico (artigo 4º RIUR), cabendo à Direcção-Geral das Contribuições e Impostos (DGCI)<sup>4</sup>, administrar essa tributação. No entanto, na maior parte das vezes, a tributação não recai exactamente sobre o lucro contabilístico, surgindo a partir daí “diferenças” entre a contabilidade e a fiscalidade.

## **1.2.Determinação do resultado contabilístico e do resultado fiscal em Cabo Verde**

### **1.2.1. Resultado Contabilístico**

Conforme referido, para que o resultado contabilístico<sup>5</sup> espelhe a realidade de uma entidade, deve ser apurado com base em normas contabilísticas, procurando assim, reflectir todas as

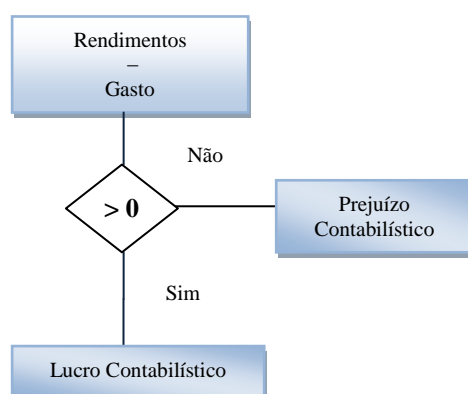
---

<sup>4</sup>Instituída pelo Decreto-Lei n.º 64/92, de 5 de Junho e tem por missão administrar os impostos sobre o rendimento, as taxas, multas e outras receitas tributárias que não sejam da competência dos serviços aduaneiros. Disponível em [www.minfin.gov.cv](http://www.minfin.gov.cv)

<sup>5</sup>Também designado de resultado líquido antes de imposto (RL) ou de resultado antes de imposto (RAI)

variações em termos de acréscimos e decréscimos de património<sup>6</sup> durante um período, que nem sempre são aceites para efeitos fiscais.

Em Cabo Verde, o resultado contabilístico para efeito do cálculo do imposto único sobre o rendimento, corresponde ao resultado antes de imposto<sup>7</sup> de uma entidade, obtido através da demonstração de resultados e apurado conforme ilustramos<sup>8</sup>.



**Figura 1 - Apuramento do resultado contabilístico**

Em alguns países, como o caso de Cabo Verde, o objectivo da contabilidade fica prejudicado com relativa frequência, pela interferência da legislação fiscal, já que, em certas situações obriga as empresas a contabilizarem operações aplicando regras fiscais que contrariam as normas contabilísticas. O pressuposto do acréscimo (ou princípio da especialização) exige que, um rendimento só seja reconhecido na demonstração de resultados quando realizado e um gasto quando incorrido, independentemente do seu recebimento ou pagamento, porém, este princípio nem sempre é assumido pela fiscalidade.

### **1.2.2. Resultado Fiscal**

O resultado fiscal é obtido a partir do resultado contabilístico, efectuando-se correcções, acréscimos e deduções, a este, em conformidade com a legislação fiscal. (LOPES, 2004)

Por essa razão, as empresas devem, para além do resultado contabilístico, apurar e divulgar o resultado tributável (fiscal), “(...) determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas

---

<sup>6</sup>Património líquido (Capital Próprio) = Activo líquido - Passivo líquido

<sup>7</sup> Ou Resultado Líquido antes do imposto

<sup>8</sup> Uma entidade pode gerar outro tipo de resultados como o resultado extensivo, obtido no Mapa de variação de capital próprio.

autoridades fiscais, sobre o qual são liquidados (ou recuperados) impostos sobre o rendimento” (§5 NRF22).

O resultado tributável espelha as deduções e acréscimos em termos de rendimentos e gastos não aceites para efeitos fiscais e é apurado, extra contabilisticamente, através do Modelo 1-B (disponível no Anexo I). De acordo com Regulamento do Imposto Único Sobre o Rendimentos (RIUR), o resultado tributável (lucro ou prejuízo):

*(...) reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados líquidos<sup>9</sup> elaborada em obediência aos sãos princípios da contabilidade, e consistirá na diferença entre todos os proveitos e ganhos<sup>10</sup> realizados no exercício anterior àquele a que o ano fiscal respeita e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos nos termos deste regulamento. (artigo 26º do RIUR)*

De acordo com a nossa legislação fiscal e, apesar de esta invocar os princípios da contabilidade para apurar o seu resultado, não são aceites para efeitos fiscais alguns gastos e rendimentos utilizados no apuramento do resultado contabilístico ou, são aceites mas em períodos diferentes. Isto leva a que, na maior parte das vezes, o resultado contabilístico não coincida com o resultado fiscal.

#### **1.2.2.1. Determinação da matéria colectável**

É com base no resultado tributável que a DGCI calcula a sua matéria colectável, obtida “(...) pela dedução ao lucro tributável dos montantes correspondentes a: (i) prejuízos fiscais; (ii) benefícios fiscais eventualmente existentes.” (artigo 24º RIUR).

A matéria colectável será então o valor sobre o qual a DGCI aplicará a taxa de imposto<sup>11</sup>, de forma a determinar o imposto sobre o rendimento devido por uma empresa no período de tributação.

---

<sup>9</sup> Para este efeito, o resultado líquido corresponde ao resultado antes de imposto

<sup>10</sup> Rendimentos e gastos na terminologia actual

<sup>11</sup> A taxa de IUR-PC em Cabo Verde é de 25% (desde 2008)

Esquemáticamente o exposto corresponde a:

**Quadro 1-Determinação da Matéria Colectável**

<b>Matéria Colectável</b>
1-Resultado Tributável
2-Prejuizos/benefícios fiscais
<b>3-Matéria colectável (1-2)</b>
4-IUR devido no exercício (3 x taxa de imposto)

Apesar de inicialmente o RIUR definir o *lucro* como sendo a variação do património líquido (artigo 4º), e da Lei-de-base do RIUR apresentar *lucro tributável* como “(...) resultante de operações de qualquer natureza (...), assim como de variações do respectivo património, incluindo as mais-valias e as menos-valias” (artigo 18º), ao se operacionalizar a tributação (através do RIUR), o legislador exclui da tributação as outras variações ocorridas no património, não reflectidas no resultado líquido. Aliás, o que acontece na prática é a matéria colectável ser determinada com base no resultado tributável, apurado pela diferença entre os rendimentos e os gastos do período (resultado líquido antes de imposto).

A Proposta do Código do Imposto Único sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (CIUR-PC)<sup>12</sup>, que aguarda aprovação, apresenta lucro tributável como sendo a variação do património líquido<sup>13</sup>, que inclui tanto o resultado líquido como as outras variações, positivas e negativas ocorridas no capital próprio. Esta definição é o que se aproxima do apresentado na definição de lucro (artigo 4º do RIUR) e de lucro tributável (na lei-de-base do RIUR) e, caso seja aprovado, as entidades passarão a ser tributadas sobre um rendimento muito mais abrangente.

Tendo em conta o exposto, podemos afirmar que, o conflito existente entre a contabilidade e a fiscalidade deriva-se de diferenças de objectivos que leva a contabilidade a preparar a informação financeira com base em normas e princípios contabilísticos, que diferem das regras estabelecidas pela fiscalidade para o apuramento do resultado fiscal. (RODRIGUES, et al., 2000; PAIS, 2000)

---

<sup>12</sup>O Projecto de proposta de lei do Código do IUR-PC visa adequar a legislação fiscal ao novo normativo, no entanto aguarda aprovação desde 2009

<sup>13</sup> Resultado tributável como variação do património é o que vai de encontro ao conceito de manutenção de capital financeiro definido na EC

Em países onde a contabilidade é fortemente influenciada pela fiscalidade, os preparadores das demonstrações financeiras tendem a apurar o resultado contabilístico com base no que ditam as regras fiscais, visando evitar conflitos com o fisco. Assim, mesmo perante regras distintas, o resultado contabilístico será igual, ou muito aproximado do resultado fiscal, o que também não cria problemas em termos de imposto. Porém, e segundo VALVERDE,<sup>14</sup> este procedimento poderá provocar “importantes distorções” na informação produzida pelas empresas, já que, a informação fornecida pela contabilidade passa a ser fiscal e não contabilística, obtida através da “combinação estranha” de princípios contabilísticos e de normas fiscais, incapaz de expressar a imagem fiel da empresa.

RODRIGUES, et al.( 2000 p.31) referem que a divergência existente entre a contabilidade e a fiscalidade, fruto de objectivos diferentes é, além de necessária, imprescindível e que,”(...) a qualidade da informação contabilística justifica que a fiscalidade a tome como ponto de partida na tributação do rendimento das empresas.” Os mesmos autores afirmam ser necessário existir um relacionamento pacífico entre a contabilidade e a fiscalidade, sem que contudo nenhuma condicione a outra. Essa opinião é partilha por GUIMARÃES (2007, p.35), ao afirmar que “as relações entre a contabilidade e a fiscalidade devem ser desenvolvidas na procura de um caminho comum com respeito da identidade própria de cada uma”.

A actual tendência é a de reconhecer a autonomia entre a contabilidade e a fiscalidade, servindo a fiscalidade dos elementos contabilísticos, para, após aplicação de correcções fiscais, determinar o seu resultado tributável. (CAIADO, et al., 2011) Esta autonomia passa pelo tratamento contabilístico das diferenças entre o resultado contabilístico e o fiscal, através do reconhecimento de impostos diferidos.

Torna-se então necessário analisar a natureza das diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, com vista a proporcionar-lhes um tratamento contabilístico adequado.

---

<sup>14</sup>Citado por (RODRIGUES, et al., 2000) Contabilização dos Impostos Sobre rendimentos das Sociedades- Análise do Método do Imposto a Pagar e dos Efeitos tributários ( p. 31)

### **1.2.3. Classificação das divergências entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal**

Conforme referido, o resultado tributável pode diferir do resultado contabilístico, uma vez que não inclui todos os gastos e rendimentos considerados pela contabilidade. Por essa razão, existirão diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, classificadas como diferenças permanentes (ou definitivas) e diferenças temporárias.

#### **1.2.3.1.Diferenças permanentes ou definitivas**

As diferenças permanentes ou definitivas são diferenças entre o resultado tributável e o resultado contabilístico de um período que se origina no período corrente, e não revertem nos períodos seguintes, nem são susceptíveis de compensação em períodos seguintes. (CAIADO, et al., 2011) Essas diferenças existem pelo facto da fiscalidade não permitir a dedução de determinados gastos, ou isentar alguns rendimentos de tributação, o que afecta o resultado tributável, aumentando ou reduzindo o imposto suportado pela entidade no período. Porém, essas diferenças extinguem-se no período em que ocorrem, não voltando a afectar os períodos seguintes, portanto também não originam impostos a pagar ou a recuperar no futuro. (RODRIGUES, et al., 2000)

#### **Exemplo 1 – diferenças permanentes**

A sociedade Alfa contabilizou como gasto do período N, um donativo concedido à uma escola primária, no montante de 200 u.m. Conhecem-se os seguintes dados da Alfa:

**Quadro 2-Resultado da sociedade Alfa no período N**

<b>Descrição</b>	<b>valor (u.m)</b>
Rendimento de N	9.000
Gasto de N	5.000
Resultado tributável de N-1	3.000

Sabendo que a Alfa, não se encontra inscrita no regime de mecenaz, pretendemos apurar o resultado contabilístico e o resultado tributável (fiscal) e, identificar se as diferenças são permanentes.

## – Resolução

**Quadro 3-Determinação do Resultado Contabilístico e Fiscal da Alfa**

Descrição	valor	Cálculos
Resultado contabilístico N	5.000 (9.000-4.000)	
Resultado tributável de N	4.050 (5.000-50)	50= 200-(3.000x5%)
Diferença entre os resultados	50 u.m	

De acordo com o artigo 41º do RIUR, os donativos que excedam o valor de 5% do resultado tributável do exercício anterior não são aceites para efeitos fiscais. A entidade Alfa, registou como gasto do período N, donativos de 200 u.m., no entanto, o valor aceite fiscalmente é de 150 (5% x 3.000), o que origina uma diferença entre o resultado contabilístico e o fiscal de 50.u.m (200-150).

Para a determinação do resultado tributável (fiscal), o valor do gasto não aceite (50) deve ser acrescido ao resultado contabilístico, devendo ser apresentado no campo 3 (Quadro 1) do Modelo 1B. Desta situação resulta uma diferença entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, que “morre” no período N, na medida que o gasto não é aceite em N nem em períodos futuros. Esta diferença é considerada uma diferença permanente ou definitiva.<sup>15</sup>

### **1.2.3.2. Diferenças temporárias**

Diferenças temporárias são diferenças entre a base tributária<sup>16</sup> dos activos e passivos e a sua quantia escriturada<sup>17</sup>, incluindo as diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal. São valores susceptíveis de compensação em períodos futuros ou, compensações efectuadas no período, mas relativas a diferenciais apuradas em períodos anteriores.<sup>18</sup>

<sup>15</sup> Outros exemplos de diferenças permanentes, de acordo com a legislação nacional, são: Amortizações e depreciações não contabilizadas no período a que dizem respeito; gastos com bens de uso misto; gastos não declarados; o imposto único sobre o rendimento; rendimentos de quotas ou partes sociais de sociedades nacionais; outros encargos pela prática de infracções fiscais; Indemnizações decorrentes de eventos cujo risco seja segurável; gastos não aceites devido a aplicação do critério de razoabilidade.

<sup>16</sup> Base tributária (fiscal) de um Activo ou Passivo é a quantia atribuída a esse elemento para finalidades de tributação.

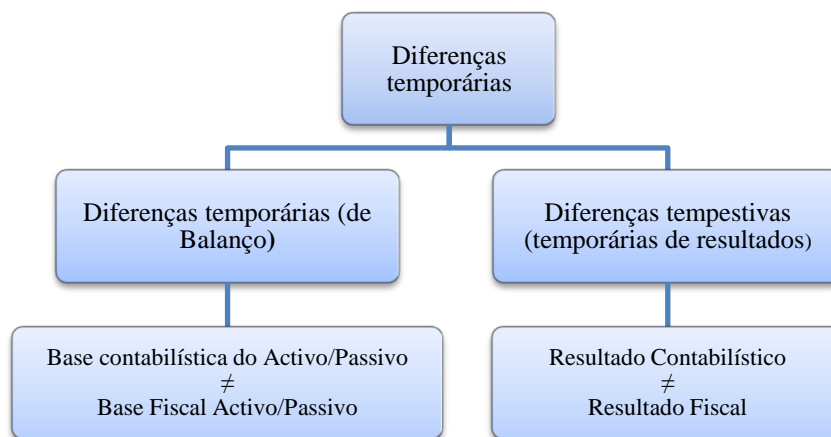
<sup>17</sup> Quantia escriturada no balanço de um Activo ou Passivo é o seu “valor contabilístico” ou “quantia assentada”.

<sup>18</sup> De acordo com (PAIS, 2000; RODRIGUES, et al., 2000)



Portanto, as diferenças temporárias ocorrem num período e afectam ou são compensadas em períodos seguintes, originando uma redução ou aumento do imposto sobre o rendimento. Por outras palavras, diferenças temporárias são as originadas por situações que não são aceites pelo fisco, por não preencherem determinados requisitos fiscais, mas que serão preenchidos em períodos futuros, podendo nessa altura serem aceites.

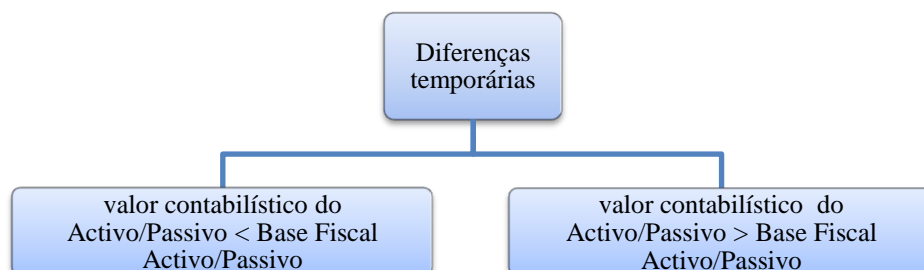
As diferenças temporárias podem ser diferenças temporárias de Balanço ou diferenças temporárias (tempestivas) de Demonstração de Resultados:



**Figura 2-Origem das diferenças temporárias**

Fonte: adaptado das ideias de (RODRIGUES, et al., 2000)

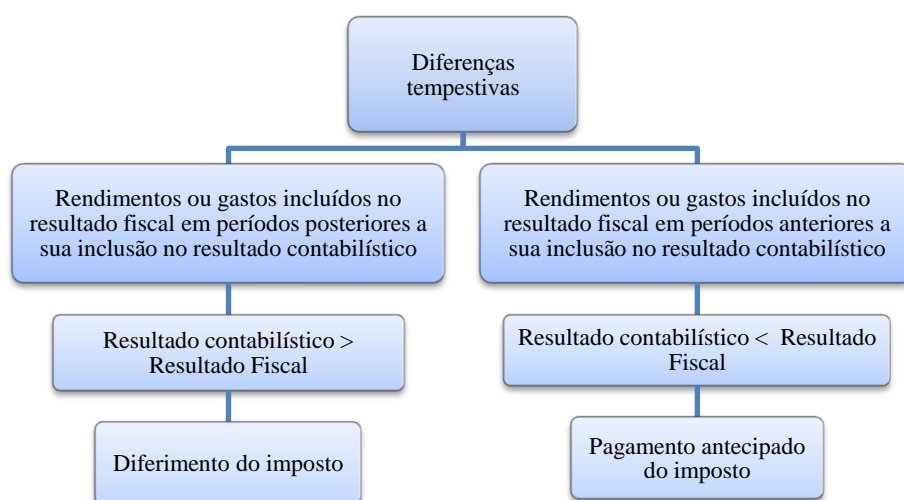
- a)** As diferenças temporárias do Balanço são originadas por diferenças de avaliação e mensuração de activos e passivos, entre a contabilidade e a fiscalidade. (RODRIGUES, et al., 2000)



**Figura 3-Diferenças Temporárias do Balanço**

Por exemplo, existem situações em que a administração fiscal não aceita a totalidade do valor do activo ou passivo reconhecido na contabilidade (exemplo: a reavaliação de um activo cujo montante não é aceite pela Administração fiscal). Neste caso, o gasto da depreciação é reconhecido pela contabilidade mas não será aceite pelo fisco, originando uma diferença temporária.

- b) As diferenças temporárias (tempestivas) ou de demonstração de resultados, têm origem na diferença de periodização de rendimentos e gastos entre a contabilidade e a fiscalidade. Ou seja, resultam do facto de determinados rendimentos e gastos serem incluídos no cálculo do resultado contabilístico num período, e serem incluídos no cálculo do resultado fiscal, num período diferente. (RODRIGUES, et al., 2000)



**Figura 4-Diferenças temporárias (tempestivas) de demonstração de resultados**

Exemplo deste tipo de diferença se verifica quando uma entidade reconhece um rédito de venda num período mas que só será considerado para efeitos fiscais em períodos seguintes.

As diferenças tempestivas são diferenças temporárias que originam activos ou passivos. Mas nem todas as diferenças temporárias são tempestivas tendo em conta que, nem todas as diferenças entre a base tributável de um activo/passivo influenciam os gastos ou rendimentos de um período, ao serem tempestivas deve-se ao facto de existir uma diferença de periodização. (LOPES, 2004)

As diferenças temporárias podem ser tributáveis e dedutíveis:

- **Diferenças temporárias tributáveis** - são diferenças tributáveis em períodos futuros, ou seja, diferenças que serão acrescidas ao resultado tributável no futuro, quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada, dando origem a pagamento de mais impostos no futuro;
- **Diferenças temporárias dedutíveis** - são diferenças dedutíveis em períodos futuros, ou seja, diferenças que serão deduzidas do resultado tributável no futuro, quando a quantia escriturada do activo ou do passivo for recuperada ou liquidada, o que resulta numa poupança de impostos no futuro. (CAIADO, et al., 2011)

Tanto as diferenças permanentes como as temporárias afectam o imposto único sobre o rendimento liquidado num período. Mas, pelo facto das diferenças temporárias poderem afectar períodos seguintes, originando pagamento antecipado ou diferimento de imposto<sup>19</sup>, são essas as que suscitam problemas em termos de contabilização do imposto sobre os rendimentos.

Para que o imposto sobre o rendimento seja contabilizado no mesmo período das transacções que o dão origem, os organismos internacionais produziram normas que disciplinam o seu tratamento contabilístico, permitindo a sua “correcta especialização” nas demonstrações financeiras. É neste sentido que a IAS 12-Imposto sobre o rendimento, estabelece normas para o reconhecimento e mensuração, apenas das diferenças temporárias, através da contabilização do imposto pelo método dos efeitos fiscais ou impostos diferido.

---

<sup>19</sup> De acordo com RODRIGUES, et al., 2004 (p. 54-57)

## **2. CONTABILIZAÇÃO DO IMPOSTO ÚNICO SOBRE O RENDIMENTO**

“A Contabilização dos impostos sobre os lucros, embora aparentemente fácil, reveste-se de alguma complexidade, face à diferença geralmente existente entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal”(COSTA, et al)<sup>20</sup>

### **2.1.Natureza do Imposto sobre os Rendimentos**

O tratamento contabilístico do imposto único sobre o rendimento depende da perspectiva em que se encara a sua natureza: como “uma distribuição de resultados” ou como mais “um gasto do exercício”. (TEIXEIRA DA SILVA, 2007,p.361) A existência dessas duas formas de encarar o imposto, é fruto de duas teorias sobre a relação entre a entidade contabilística e os detentores da sua propriedade, sendo: a “teoria da entidade” e a “teoria do proprietário”.

À “teoria do proprietário”, está ligada à ideia da contabilidade como distribuição de resultados, enquanto a “teoria da entidade” assenta na ideia da contabilidade como um gasto. (RODRIGUES, et al., 2000)

#### **2.1.1. O Imposto sobre os Rendimentos como uma distribuição de resultados**

Para os defensores desta teoria, o imposto deve ser encarado como uma repartição ou distribuição de resultados, ganhando um sentido idêntico ao dos dividendos. Nesta perspectiva, o Estado funciona como mais um sócio da empresa e esta é obrigada a pagar-lhe dividendos, sob a forma de imposto. Defendem ainda que o pagamento do imposto não implica nenhuma contraprestação para a empresa, tornando-se por isso semelhante ao pagamento de dividendos. (RODRIGUES, et al., 2000) Esta teoria é utilizada sobretudo em países onde a contabilidade é fortemente influenciada pela fiscalidade ou, sem autonomia suficiente entre as normas fiscais e as contabilísticas. Nesses países as demonstrações financeiras são preparadas essencialmente para determinar o montante do imposto a pagar, de forma a dar resposta às exigências fiscais. (TEIXEIRA DA SILVA, 2007)

Para alguns autores, esta teoria não se adapta a realidade actual, nem vai de encontro à corrente de pensamento das organizações internacionais. À teoria do imposto como

---

<sup>20</sup> Citado por ROSA, Liliana (2010). *Relatorio de Estágio-Impostos Diferido*,. p.34

distribuição de resultados está associado o método do imposto a pagar (imposto corrente), que abordaremos mais adiante.

### **2.1.2. O Imposto sobre os rendimentos como um gasto**

O Imposto sobre o rendimento é considerado como mais um gasto do exercício, nomeadamente nos países onde existe um elevado grau de independência entre a contabilidade e a fiscalidade. Esta teoria está ligada à realização da contabilidade sob o pressuposto do acréscimo ou princípio da especialização do exercício. Os seus defensores argumentam que o imposto é um gasto essencial para a realização das actividades da empresa e por isso deve receber o mesmo tratamento que os demais gastos. Defendem ainda que não se deve considerar o imposto como um dividendo já que, ao contrário dos dividendos, o imposto é obrigatório. (TEIXEIRA DA SILVA, 2007)

Face a este entendimento, não se deve apenas reconhecer o imposto corrente (ou a pagar) mas também os efeitos fiscais decorrentes da existência de diferenças temporárias originadas e revertidas no exercício. (TEIXEIRA DA SILVA, 2007) À esta teoria está associado o método dos efeitos fiscais.

## **2.2.Métodos de contabilização do Imposto Sobre os Rendimentos**

São dois os métodos de contabilização do imposto sobre o rendimento, normalmente sugeridos pelos normativos contabilísticos, sendo eles: o método do imposto a pagar e o método dos efeitos fiscais (também denominado por imposto diferido).<sup>21</sup>

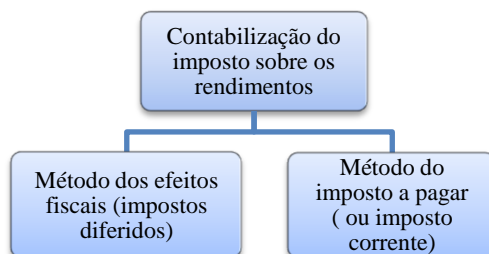


Figura 5-Métodos de Contabilização do imposto sobre os rendimentos

<sup>21</sup> RODRIGUES, João,(Fevereiro 2010) Sistema de Normalização Contabilística Explicado -SNCR Explicado p.795)

### 2.2.1. Método do imposto a pagar

No método do imposto a pagar, o gasto de imposto do período <sup>22</sup>é a quantia a pagar de impostos sobre o rendimento respeitante ao lucro tributável de um período. Este é calculado aplicando a taxa da tributação do imposto sobre o resultado fiscal, sendo por isso o imposto a imputar ao exercício, igual ao montante da estimativa a pagar ao Estado. (RODRIGUES, et al., 2000)

O cálculo do gasto de imposto, utilizando este método, seria:

**Quadro 4-Determinação do gasto de imposto (método do impostos a pagar)**

Resultado	Gasto de Imposto do período (Imposto a pagar)
Resultado contabilístico: 70.000 u.m.	-----
Resultado tributável (fiscal): 77.500 u.m. <sup>23</sup>	19.372 (77.500 x 25%)

De acordo com TEIXEIRA DA SILVA (2007) e PAIS (2000), este método não respeita os princípios contabilísticos do acréscimo, da correlação entre rendimentos e gastos e da prudência. Portanto, não conduz à obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados da empresa, tendo em conta que não evidencia alguns dos efeitos tributários materialmente relevantes.<sup>24</sup>Também, não tem em consideração as diferenças temporárias que possam existir entre o resultado contabilístico e o resultado tributável, baseando-se a sua contabilização no regime de caixa<sup>25</sup>.

Para os defensores deste método, reconhecer nas demonstrações financeiras um imposto diferente daquele que é devido ao Estado é por si só “enganador e susceptível de confundir o público”. (RODRIGUES, et al., 2000,p.68)

<sup>22</sup>Gasto de imposto (rendimento de imposto): é a quantia agregada incluída na determinação do resultado líquido do período respeitante a impostos correntes e a impostos diferidos (NRF 22)

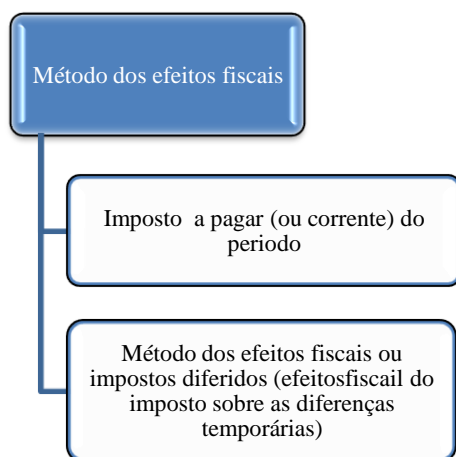
<sup>23</sup>Considerando o resultado tributável igual a matéria colectável

<sup>24</sup>De acordo com o princípio da correlação entre rendimentos e gastos, o resultado do exercício deve ser obtido a partir dos rendimentos do período, aos quais serão deduzidos os gastos que foi necessário incorrer para a sua obtenção

<sup>25</sup> De acordo com GOMES, et al., 2011, p. 795

### 2.2.2. Os Impostos Diferidos (método dos efeitos fiscais)

No método do efeito fiscal, ou impostos diferidos, é reconhecido tanto o imposto corrente, relativo ao período, como os efeitos fiscais do imposto sobre o rendimento, decorrente das diferenças temporárias entre o resultado contabilístico e fiscal. (GONÇALVES, 2012) Pode ser representado conforme esquema seguinte:

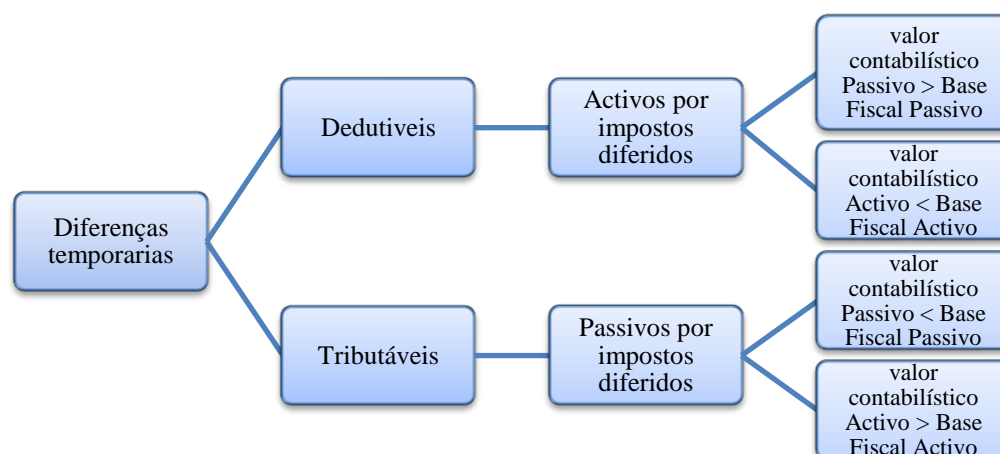


**Figura 6-Determinação do gasto de imposto pelo método dos efeitos fiscais**

Fonte: adaptado de GONÇALVES (2012)

Contabilizar o efeito fiscal das diferenças temporárias nas demonstrações financeiras é, reconhecer activos e passivos por impostos diferidos, que reflectem o imposto sobre os rendimentos que pode vir a ser pago no futuro, como consequência de resultados actuais ou, o valor de imposto pago em excesso e que poderá ser recuperado em exercícios futuros. (TEIXEIRA DA SILVA, 2007). Assim,:

- activos por imposto diferido - é " a quantia de impostos sobre o rendimento recuperável em períodos futuros respeitantes à diferenças temporárias dedutíveis, reporte de perdas fiscais não utilizadas ou reporte de créditos tributáveis " e,
- passivos por impostos diferidos - "as quantias de impostos sobre o rendimento pagáveis em períodos futuros com respeito à diferenças temporárias tributáveis"( GOMES, et al., 2011)



**Figura 7-Determinação de activos e passivos por impostos diferido**

Fonte: adaptado de (MELO, 2008)

Os impostos diferidos surgem devido a diferenças de critérios entre a contabilidade e a fiscalidade, que originam que os activos e passivos tenham um valor contabilístico diferente da sua base fiscal. Surge também pelo facto de rendimentos ou gastos serem incluídos no lucro contabilístico de um período se bem que sejam incluídos no lucro tributável num período diferente. (SOARES, 2011; MELO, 2008) O mesmo será dizer que, só dão origem a contabilização de impostos diferidos, as diferenças temporárias e tempestivas. (LOPES, 2004)

Os activos por impostos diferidos têm origem nas diferenças temporárias, dedutíveis na determinação do resultado tributável futuro e, representam um benefício económico futuro, que implicará uma redução do pagamento de impostos. Por outro lado, o passivo por impostos diferidos surge quando a entidade regista diferenças temporárias que só serão tributadas nos períodos futuros. Neste caso, o passivo por imposto diferido traduz a obrigação da entidade pagar imposto no futuro.

Neste método, o imposto sobre os rendimentos é considerado como mais um gasto do exercício, “incorrido pela entidade no sentido de obter lucros”, devendo a sua contabilização ser feita numa base idêntica aos restantes gastos, quando incorrido, independentemente do pagamento ou recebimento. (PAIS, 2000,p.41) Assim, os impostos diferidos objectivam reconhecer nas DFs as diferenças temporárias entre o resultado contabilístico e o resultado



fiscal e, contribuir para uma correcta especialização do imposto na demonstração de resultados.

Nesse sentido, quando uma entidade deixa de pagar imposto sobre os rendimentos ou, paga imposto em excesso devido a diferenças temporárias, esse imposto deve ser contabilizado como os restantes gastos, ou seja, acrescido ou diferido. Para TEIXEIRA DA SILVA, o método dos efeitos fiscais respeita também os princípios da prudência, correlação entre rendimentos e gasto e, em determinadas situações, o princípio da materialidade.

Para muitos autores, os impostos diferidos “ (...) visam atenuar/eliminar a diferença existente entre resultados Contabilísticos e resultados Fiscais”<sup>26</sup>, sendo por isso, o método que permite a autonomia da contabilidade em relação a fiscalidade. Este método possibilita, a não interferência das regras fiscais sobre a informação contabilística tendo em conta que, objectiva atribuir a cada exercício, o imposto directamente relacionado com os rendimentos e gastos desse exercício. Permite ainda, através do reconhecimento do imposto corrente, liquidar ao Estado o imposto por ele exigido, calculado com base no resultado tributável. (RODRIGUES, et al., 2000)

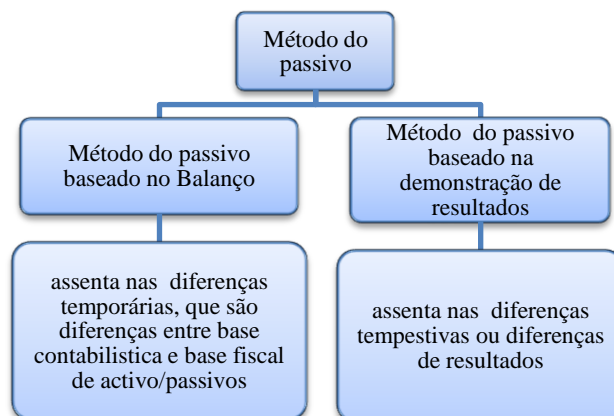
Porém, a temática dos impostos diferidos não é ainda um assunto consensual. Apesar de muitos autores defenderem que a sua contabilização contribui para a imagem verdadeira das empresas, outros põem em causa essa utilidade.

#### **2.2.2.1.Métodos de contabilização dos efeitos fiscais**

A contabilização dos impostos diferidos (efeitos fiscais) é feita através de um dos métodos seguintes: Método do diferimento; Método do Passivo (também denominado por método da dívida, ou Método da responsabilidade, ou das taxas constantes) e Método Liquidado de Imposto. O método recomendado pelos organismos internacionais é o método do Passivo, que subdivide-se em duas vertentes:

---

<sup>26</sup>Citado por LOPES, 2004,p.32



**Figura 8-Vertentes do método dos efeitos fiscais**

Fonte: adaptado de GONÇALVES (2012)

No método do passivo baseado na demonstração de resultados o gasto com imposto diferido é assim determinado:

**Quadro 5-Determinação do gasto de imposto pelo método do Passivo (vertente da Demonstração de Resultados)**

1	Resultado antes de imposto
2	Diferença permanente
3	Resultado ajustado (1-2)
4	Diferenças temporárias
5	Resultado tributável (3-4)
6	Gasto de imposto (3x taxa de imposto)
7	Imposto a pagar (5 x taxa de imposto)
8	Saldo do imposto diferido (6-7)

Fonte: Adaptado de TEIXEIRA DA SILVA – A problemática dos Impostos Diferidos (Exemplos práticos)

Por sua vez, o método do passivo na vertente do Balanço assenta no conceito de diferenças temporárias entre o valor contabilístico do activo (passivo) e a sua base fiscal e, tem sido a vertente recomendada pelas normas internacionais. (TEIXEIRA DA SILVA, 2007; GONÇALVES, 2012)

Neste método, o gasto do imposto é calculado pela soma da variação do saldo dos activos e passivos por impostos diferidos, com o imposto a pagar. O gasto de imposto é assim determinado:

**Quadro 6-Determinação do gasto de imposto pelo método do Passivo (vertente do Balanço)**

1	Valor contabilístico do activo/passivo
2	Base fiscal do activo/passivo
3	Diferenças temporárias tributáveis (1-2)
4	Saldo de por imposto diferido (3x taxa imposto)
5	Variação do saldo de imposto diferido
6	Imposto a pagar (resultado tributável x taxa de imposto)
7	Gasto de imposto (5+6)

Fonte: adaptado de TEIXEIRA DA SILVA – A problemática dos Impostos Diferidos (Exemplos práticos)

### **3. OS IMPOSTOS DIFERIDO EM CABO VERDE**

#### **3.1. Normalização contabilística nacional**

Com objectivo de harmonizar as práticas contabilísticas nacionais com as norma internacionais de contabilidade e, visando dar resposta a crescente complexidade das relações entre empresas, Cabo Verde viu necessário reestruturar o seu normativo contabilístico, dando um passo significativo na preparação das Demonstrações Financeiras, passando a acompanhar as directrizes internacionais, no que diz respeito a qualidade e compreensibilidade da informação financeira.

Foi por isso introduzido, através do Decreto-lei 5/2008 de 4 de Fevereiro, o Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro – SNCRF (uma adaptação das Normas Internacionais de Contabilidade e das Normas Internacionais de Relato Financeiro, emitidas pelo International Accounting Standards Board-IASB), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2009, em substituição do Plano Nacional de Contabilidade (PNC), aprovado pelo decreto nº 4/84 de 30 de Janeiro.

O SNCRF é constituído por: um conjunto de 25 Normas de Relato Financeiro (NRF), uma Estrutura Conceptual (EC), Normas Interpretativas (NI), Código de Contas (CC) e as Demonstrações Financeiras (DFs). Contempla ainda um Regime Especial para pequenas entidades (REPE),<sup>27</sup> que inclui uma Norma de Relato Financeiro para Pequenas Entidades<sup>28</sup> (NRF-PE). A NRF-PE refere que as normas de relato financeiro (em geral) aplicam-se também as pequenas entidades, com excepção de algumas normas.<sup>29</sup> (§ 10)

Na sequência da mudança de normativo, as empresas deveriam preparar um balanço de abertura com referência a 1 de Janeiro de 2009. Este balanço serviria de comparativo para as contas referentes a 31 de Dezembro de 2009. Assim, no processo de conversão, poderá ter

---

<sup>27</sup> Artigo 5º, Decreto Lei nº 05/2008

<sup>28</sup> O Decreto-Lei nº 17/2010 de 24 de Maio, define pequenas entidades como: “Considera-se pequenas entidades, para efeitos da aplicação do artigo 5º do Decreto-lei nº 5/2008 de 4 de Fevereiro, todas as sociedades comerciais cujo volume de negócios realizado no exercício imediatamente anterior, ou esperado no exercício em curso, seja inferior ou igual a 10.000.000\$00 (dez milhões de escudos) ”.

<sup>29</sup> As restrições dizem respeito a aplicação das seguintes normas: NRF 8-activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas; NRF23- Interesses em empreendimento conjuntos e investimentos em associadas; NRF 24 – Concentrações de Actividades Empresariais; NRF 25- Investimentos em Subsidiárias e Consolidação. É também vedada às pequenas entidades, a possibilidade de revalorizarem activos financeiros utilizando, em contra partida, contas do capital próprio, a não ser que passem ao regime geral. (§§ 11-12 NRF-PE)

sido necessário o desreconhecimento de activos e/ou passivos ou, a reclassificação de itens, que estavam reconhecidos de acordo com os critérios do antigo PNC, mas que não reuniam os requisitos do SNCRF. O resultado destes ajustamentos deveria ser registado no Balanço, na conta de Resultados Transitados (§§2-4, Anexo I SNCRF)<sup>30</sup>

De realçar ainda que, o normativo fiscal nacional não foi ainda adaptado ao Sistema de Normalização contabilística e Relato Financeiro (SNCRF), o que cria constrangimentos, na medida que, as entidades são obrigadas a preparar demonstrações financeiras com base em normas e conceitos e, apresentarem determinados mapas que são “desconhecidos” do ponto de vista da legislação fiscal.

### **3.1.1. A Norma de Relato Financeiro nacional para imposto sobre os rendimentos – NRF 22**

O antigo PNC tratava a problemática dos impostos sobre os rendimentos em harmonia com o método do imposto a pagar. O gasto de imposto a reconhecer no exercício correspondia ao montante da estimativa do imposto a pagar, calculado com base no resultado tributável e reconhecido na conta 86-Estado e outros entes públicos, em contrapartida da conta 24-Estado e outros entes públicas.

Com a entrada do SNCRF, seria natural a mudança em termos da contabilização do imposto sobre os rendimentos, no sentido de se adaptar ao que vem sendo praticado pelas normas internacionais. Neste sentido, o SNCRF trata a problemática do imposto sobre o rendimento, autonomamente, na NRF 22- Imposto sobre os rendimentos<sup>31</sup>, cuja elaboração teve como base a norma internacional, IAS 12 – Imposto sobre o Rendimento.

A NRF 22 tem como objectivo, prescrever o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento, em especial no que respeita a:

- a) Recuperação futura (liquidação) da quantia escriturada de activos (passivos) que sejam reconhecidos no balanço de uma entidade; e

---

<sup>30</sup> Anexo II- Adopção pela Primeira vez do Sistema de Normalização contabilística e Relato Financeiro

<sup>31</sup> Para as finalidades desta norma, imposto sobre os rendimentos incluem todos os impostos nacionais e estrangeiros que sejam baseados em lucros tributáveis. Os impostos sobre o rendimento também incluem outros impostos, tais como impostos retidos na fonte, que são a pagar por uma subsidiária, coligada ou empreendimento em conjunto sobre as distribuições à entidade que relata. (§ 4)

- b) Transacções e outros acontecimentos do período corrente que sejam reconhecidos nas demonstrações financeiras de uma entidade. (§ 1 NRF 22)

Para além de tratar da contabilização dos impostos correntes, a norma trata do reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação dos efeitos das diferenças temporárias entre a contabilidade e a fiscalidade, no imposto futuro. Portanto, o imposto sobre o rendimento corresponde à soma dos impostos correntes com os impostos diferidos, conforme referido no parágrafo 1 da NRF 22: ” o gasto de impostos (rendimentos de imposto) compreende o gasto corrente de impostos (rendimento corrente de impostos) e gastos de impostos diferidos (rendimento de impostos diferido).”

Posto isto, podemos afirmar que a introdução do método dos impostos diferidos no sistema contabilístico nacional surge no sentido de tentar dotar a contabilidade de uma certa autonomia em relação a fiscalidade. Torna-se então necessário perceber como é que se reconhece os efeitos fiscais, actuais e futuros, das diferenças temporárias, de acordo com a NRF 22 e, consequentemente, o reconhecimento dos activos e passivos por imposto diferido.

### **3.1.2. Reconhecimento de Activos e Passivos por impostos diferidos**

Reconhecimento é, de acordo com a Estrutura Conceptual do SNCRF “ o processo de incorporar no balanço e nas demonstrações de resultados um item que satisfaça a definição de um elemento das demonstrações financeiras<sup>32</sup> e satisfaça ainda os critérios de reconhecimentos designados nos §§ 87 a 96 da EC.

Os impostos correntes devem ser reconhecidos como passivos, na medida em que não estejam pagos. Se a quantia já paga exceder a quantia devida, o excesso deve ser reconhecido como um activo. (§12)

Para que se possa reconhecer um activo ou passivo por impostos diferidos devem ser respeitados tanto os objectivos genéricos de reconhecimento constantes na EC (Anexo 6), como os definidos pela NRF 22 no que diz respeito ao reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos.

---

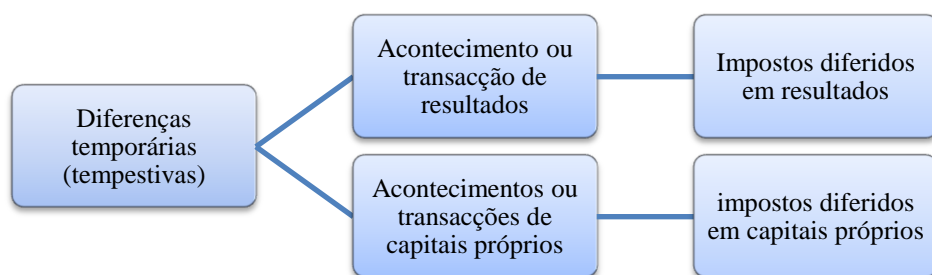
<sup>32</sup> Elementos das DFs são: activo, passivo, capitais próprios, rendimento e gastos - (EC § 44 a 79)

“Os impostos correntes e diferidos devem ser reconhecidos como rendimento ou como um gasto e incluídos no resultado líquido do período, excepto até ao ponto em que o imposto provenha de:

- a) Uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo ou num diferente período, directamente no capital próprio;
- b) Uma concentração empresarial (§ 52, NRF 22)

A NRF 22 exige que se contabilize “(...) as consequências fiscais de transacções e outros acontecimentos da mesma forma que contabiliza as próprias transacções e outros acontecimentos”. (§ 1) Logo, os impostos diferidos que surgem em função de diferenças reconhecidas no resultado do período, devem ser incluídos na demonstração de resultado desse período e, os impostos diferidos resultantes de transacção ou acontecimento reconhecidos no capital próprio devem também ser incorporados no capital próprio. Refere ainda que, a maior parte dos impostos diferidos (activos e passivos) surge quando “rendimentos e gastos sejam incluídos no lucro contabilístico de um período se bem que sejam incluídos no lucro tributável (perda fiscal) noutro período diferente “, devendo por isso o imposto ser reconhecido na demonstração de resultados. (§53)

O exposto pode ser traduzido na seguinte figura:



**Figura 9-Contabilização dos Impostos Diferido**

Fonte: adaptado de GONÇALVES (2012)

### **3.1.2.1. Reconhecimento de passivos por impostos diferidos**

Um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, excepto aquelas que resultam de:

- reconhecimento inicial de goodwill
- reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:
  - a) Não seja uma concentração de actividade empresarial
  - b) Não afecte no período da transacção nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável (§15 NRF 22)

Deve também ser reconhecido um passivo por impostos diferidos para as diferenças que decorram de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e empreendimento conjunto excepto quando o investidor seja capaz de controlar a reversão da diferença. (§15 e §36)

### **3.1.2.2. Reconhecimento de Activos por impostos diferidos**

Um activo por imposto diferido deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis, perdas fiscais não usadas e créditos fiscais não usados, apenas quando existirem expectativas razoáveis de obtenção de lucros fiscais no futuro, que possibilitem a recuperação desse activo, excepto quando: (§25 a 31):

- i) provenham do reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que não seja uma concentração de actividades empresariais e que, no momento da transacção, não afecte nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal);
- ii) dizem respeito a diferenças temporárias dedutíveis, relacionadas com investimentos em subsidiárias, sucursais, associadas e empreendimentos conjuntos, cuja reversão futura não seja provável, nem a existência de lucros tributáveis futuros contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada.

A simples existência de prejuízos fiscais pode suscitar dúvidas quanto a capacidade de obtenção de resultados fiscais positivos que possibilitem a utilização desses prejuízos. Assim, apenas deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos, respeitantes a prejuízos fiscais ou a créditos fiscais se existir uma quantia superior ou igual de diferenças temporárias tributáveis, ou existirem expectativas convincentes de que irão ser apurados resultados



tributáveis contra os quais esses prejuízos ou créditos possam ser utilizados. (§§ 29-33 NRF 22)<sup>33</sup>

Mesmo que as diferenças tributáveis sejam insuficientes, os activos devem ser reconhecidos, até ao ponto que (§29):

- i) seja provável que a entidade tenha lucros tributáveis suficientes nos períodos de reversão das diferenças temporárias dedutíveis; e
- ii) possam ser usados oportunidade de planeamento fiscal no caso de prejuízos fiscais ou créditos fiscais não usados.

De acordo com o quadro de contas do SNCRF, para classificação dos activos e passivos por imposto diferidos e impostos correntes, utilizam-se as seguintes contas e as suas respectivas subcontas:

**Quadro 7-Código de contas para imposto sobre o rendimento de acordo com SNCRF**

CONTAS
24 - Estado e Outras entes públicas 241 - Imposto sobre o rendimento de N 2413 - Imposto Estimado
26 - Outras contas a receber 264 - Impostos diferidos 2641 - Activos por impostos diferidos 2642 - Passivos por impostos diferidos
56 - Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis 5612 - Impostos diferidos 568 - Outros excedentes 5682 - Impostos diferidos
57 - Outras variações no capital próprio 572 - Ajustamentos por impostos diferidos
59 – Resultados 591 - Resultados transitados 5911 - Impostos diferidos 593 - Resultados Líquidos do período 5931 - Resultado antes de imposto 5932 - Imposto sobre o rendimento 59321 - Impostos correntes 59322 - Impostos diferidos <sup>34</sup>

<sup>33</sup>Uma entidade considera os critérios seguintes na avaliação da probabilidade de que lucro tributável estarão disponíveis no futuro: (a) se a entidade tiver diferenças tributárias relacionadas com a mesma entidade; (b) se for provável que a entidade tenha lucros tributáveis antes das perdas fiscais não usados ou que créditos tributáveis não usados expirem; (c) se as perdas não usadas resultarem de causas identificáveis e que provavelmente não se repetirão (§ 33 NRF 22)

<sup>34</sup> Conta sugerida na “2ª Parte - Explicação das contas”, do SNCRF. Esta conta é movimentada (em contra partida de 2641 e 2642) quando se quer que o imposto seja reflectido no mesmo período que as transacções com que se relacionam o são.

As demonstrações financeiras apresentadas pelo SNCRF classificam os activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos como não correntes. Esta é a tendência seguida por outros normativos, justificada com o facto do efeito desses activos (passivos) poderem reverter em não menos do que um período económico.

### **3.1.2.3. Mensuração, apresentação e divulgação**

Mensuração é, segundo a Estrutura Conceptual, “o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e relatados no balanço e na demonstração dos resultados”(§97).

Os activos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados com base nas taxas fiscais (e leis fiscais) aprovadas para os períodos em que se espera que os activos sejam realizados ou os passivos liquidados, devendo reflectir as consequências fiscais decorrentes da maneira pela qual a entidade espera, à data do balanço, recuperar o activo ou liquidar o passivo (§ 44-45). A taxa de imposto que deve ser utilizada para o cálculo do imposto diferido é de 25%, tendo em conta que, apesar de ser cobrada uma taxa de incêndio de 2%, esta incide sobre o imposto a pagar e não sobre o resultado tributável.

Os activos e passivos por impostos diferidos não devem ser descontados. As quantias escrituradas dos activos por impostos diferidos devem ser revistas à data do balanço de cada período, devendo o seu valor ser ajustado (reduzido) se não se prever lucros tributáveis futuros suficientes. Qualquer redução deve ser revertida até ao ponto que se torne provável que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis. (§§ 47-50)

A compensação entre activos e passivos por impostos diferidos apenas é permitida quando: (i) entidade tiver um direito legalmente executável de proceder a compensação (ii) os activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos se relacionarem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal; e (iii) a entidade tem a intenção de proceder à compensação para efeitos de liquidação.

Os impostos diferidos devem ser divulgadas no Anexo, tal como previsto nos parágrafos 72 a 84 da NRF 22.

### 3.1.3. Aplicação de impostos diferidos em Cabo Verde

Os impostos diferidos é um assunto relativamente novo no panorama contabilístico nacional. Através das entrevistas (e conversas informais) realizadas à contabilistas e administradores de pequenas e grandes empresas, em São Vicente, constatamos que, a opinião generalizada é de que este é um assunto complexo e de difícil compreensão.

Dessas entrevistas, e da análise à demonstrações financeiras de algumas empresas, apuramos que somente três (grandes empresas) reconheceram impostos diferidos, duas em diferenças de conversão e uma em provisões. Muitas das restantes empresas não o fizeram, mesmo perante diferenças temporárias (como diferenças de conversão e imparidades não aceites).

Das razões apresentadas para o não reconhecimento, destacamos:

- “Praticamente não existem diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, situação que resulta do “cuidado” em não reconhecer gastos que a priori não serão aceites fiscalmente;
- É um assunto muito complexo e de difícil entendimento;
- Não existem diferenças temporárias em Cabo Verde;
- O reconhecimento de impostos diferidos dá muito trabalho e no final não se vêem vantagens.”

A primeira situação demonstra uma tendência fiscalista na preparação das demonstrações financeiras o que infelizmente continua sendo uma prática dominante. Tendo em conta o exposto anteriormente, é natural existirem diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade já que estes trabalham sob objectivos diferentes. O reconhecimento ou não de transacções/factos afectos à uma entidade, deve depender dos critérios definidos pelas normas contabilísticas e não por exigências fiscais.

Não reconhecer impostos diferidos, utilizando como justificativa a sua complexidade, é pôr de lado, além de outras características da informação financeira, a da compreensibilidade, que diz que, para que a informação seja compreensível presume-se:

*(...) que os utentes tenham uma razoável conhecimento das actividades empresariais e económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligencia. Porém, a informação acerca de matérias complexas, a incluir nas demonstrações financeiras dada a sua relevância para a tomada de*

*decisões dos utentes, não deve ser excluída meramente com o fundamento de que ela possa ser demasiado difícil para a compreensão de certos utentes.(EC-SNCRF)*

“É que esta matéria dos Impostos Diferidos não é uma matéria simples e para a compreender é preciso aprender a pensar em termos de impostos diferidos”. <sup>35</sup>Se isto não se verificar, corremos o risco de mesmo perante situações que originam impostos diferidos, não os conseguirmos identificar, e por conseguinte não lhes damos o tratamento adequado. De acordo com TEIXEIRA DA SILVA (2007), para “se saber pensar em impostos diferido”, temos de nos situar (pensar) no exercício que estamos a encerrar e verificar as situações/operações contabilísticas, susceptíveis de reconhecimento de imposto diferido, efectuando o respectivo enquadramento fiscal em IUR. Para o efeito temos de ser capazes de identificar o seguinte:

- Se essas operações transitam de exercícios passados e têm reflexos (revertem) no próprio exercício e ou nos exercícios futuros em termos de IUR.
- Se situações de divergência entre as normas contabilísticas e fiscais ocorridas no presente exercício têm ou não impacto fiscal futuro;
- Se essas situações/operações dão origem a acréscimo ou decréscimo de tributação nos exercícios subsequentes ao da ocorrência das diferenças;
- Se essas situações/operações apenas têm efeito no exercício de encerramento em análise, extinguindo-se (“morrendo”) nesse exercício, não afectando os exercícios seguintes. Neste caso, estaríamos perante uma diferença permanente.

Ao contrário do que acontece com o Sistema de Normalização Contabilística -SNC português,<sup>36</sup>a NRF 22, não faz referência a restrição da sua aplicação nas pequenas entidades. Daí deduzimos que, o imposto diferido deve também ser reconhecido pelas pequenas entidades, sempre que existam diferenças temporárias.

Assim, das entrevistas efectuadas concluímos que, a complexidade do tema, e a ideia fiscalista da contabilidade têm reflectido na aplicação prática da NRF 22. Existe um desconhecimento do assunto “impostos diferidos” e da sua importância, o que põe em causa a informação contida nas demonstrações financeiras.

---

<sup>35</sup>De acordo com TEIXEIRA DA SILVA, citado por (GUIMARÃES, 2008)- *Impostos Diferidos (POC/SNC/CIRC)* p.1

<sup>36</sup> Na sua norma destinada às pequenas entidades refere que, a aplicação de impostos diferidos só é obrigatória se essas entidades optarem pelo método de revalorização.

### **3.1.3.1. Apreciação de situações sujeitas a impostos diferidos - Exemplos práticos**

Neste ponto apresentaremos algumas situações que, de acordo com a realidade nacional, nos pareceram enquadrar na definição de diferenças temporárias, logo, susceptíveis de originarem impostos diferidos.

#### **3.1.3.1.1. Diferenças de conversão do PNC para o SNCRF**

As diferenças de conversão ou de ajustamento referem-se aos valores considerados em capital próprio, resultantes do reconhecimento (desreconhecimento) de activos (passivos) ou mensuração destes, de acordo com os critérios previstos no SNCRF.

Após a entrada em vigor do SNCRF, foi aprovado, através do Decreto-Lei nº 14/2010 de 26 de Abril, um Regime Transitório, com o intuito de facilitar o cumprimento das exigências previstas nesse novo sistema, “sem penalizar significativamente os agentes económicos e, simultaneamente, assegurar o cumprimento dos interesses públicos. Neste regime foi definido que:

*Os efeitos nos capitais próprios decorrentes da adopção, pela primeira vez, das normas constantes do SNCRF adoptadas nos termos do artigo 1º do Decreto-Lei n.º 5/2008, de 4 de Fevereiro, que sejam considerados fiscalmente relevantes nos termos do Regulamento do Imposto Único sobre o Rendimento (RIUR) e respectiva legislação complementar, resultantes de reconhecimento, do não reconhecimento ou do desconhecimento de activos ou passivos, ou de alterações na respectiva mensuração, concorrem, em partes iguais, para a formação do resultado tributável do primeiro período de tributação em que se apliquem aquelas normas e dos quatros períodos de tributação seguintes. (artigo 3º Decreto-Lei nº 14/2010)*

#### **Exemplo 2 – Desreconhecimento de Activo Fixo Tangível**

Uma empresa desreconheceu um activo intangível, no valor de 1.000 u.m., registado de acordo com o PNC como gasto de constituição e expansão, mas que não cumpria os requisitos de activo constantes no SNCRF. O Balanço de abertura em 01/01/2009 incluía um saldo devedor, na conta 591-Resultados transitada, no valor de 1.000 u.m.

### a) Enquadramento

O desreconhecimento do activo, fez diminuir o Capital Próprio. De acordo com o exposto acima, esse valor concorre para a formação do resultado tributável, neste caso reduz esse resultado e consequentemente o imposto a pagar<sup>37</sup>. No entanto a DGCI só permite a dedução desse valor, diferido em 5 períodos.

Assim, a contabilidade terá reconhecido, em 2008, (no Balanço de abertura de 2009), diferenças de ajustamento (conversão) para o SNCRF cuja dedução, para efeito fiscal, só será permitida a partir de 2009 (1/5), e nos 4 anos seguintes. Posto isto, teremos na data do desreconhecimento do activo:

- Activo contabilístico = 0
- Activo fiscal= 1.000 u.m

Esta situação dá origem a uma diferença temporária dedutível, tendo em conta que “ (...) se a quantia escriturada de um activo for menor do que a sua base fiscal a diferença dá origem a um activo por impostos diferidos, com respeito a impostos que serão recuperáveis em períodos futuros.” (§ 26 NRF 22) Portanto, o efeito fiscal respeitante a diferença temporária, a reconhecer no Balanço de abertura, será:  $1.000 \times 25\% = 250$  u.m.

### b) Contabilização

Na data do desreconhecimento do activo, a empresa teria de efectuar, conjuntamente, o seguinte registo ( de acordo com § 55 da NRF 22):

**Quadro 8-Contabilização de activo por ID em diferença de conversão**

Conta	Descrição	Débito	Crédito
26	Outras contas a receber e a pagar		
2641	Activos por impostos diferidos	250	
5931	Impostos sobre o rendimento do período		
59322	Impostos diferidos		250
	<b>H: pelo reconhecimento do activo por impostos diferidos no desreconhecimento do activo</b>		

<sup>37</sup>Tem o mesmo efeito que o reconhecimento de um gasto de acordo com a definição apresentada no Anexo VII

Ao contabilizar o activo por impostos diferidos em contra partida da conta 5931, estamos a reflectir o efeito fiscal da diferença temporária, numa conta da mesma natureza da operação que lhe deu origem. A reversão desse activo por imposto diferidos, resulta quando a diferença temporária for deduzida no resultado tributável de períodos seguintes. (§27 NRF22)

### 3.1.3.1.2. Prejuízos fiscais e créditos fiscais

A necessidade de ser reconhecido impostos diferidos sobre prejuízos e créditos fiscais, deve-se ao facto de, de acordo com o artigo 47º do RIUR, os “prejuízos fiscalmente considerados” poderem ser utilizados para compensar lucros tributáveis nos três exercícios seguintes.

De acordo com a NRF 22, deve-se reconhecer um activo por impostos diferidos em relação a prejuízos e créditos fiscais não usados mas, somente quando seja provável que a entidade gerará lucros tributáveis futuros que possibilita recuperar o activo. (§ 31)

O prejuízo fiscal é uma diferença temporária dedutível originada por: Base contabilística do Activo < base fiscal do activo<sup>38</sup>. Este é compensado em períodos futuros e dá a entidade o direito de “ (...) economizar imposto no futuro (logo “activo”) daí a classificação de activo por impostos diferidos.” (GUIMARÃES, 2008)

Para exemplificação deste caso, tomemos como exemplo o exercício seguinte:

#### Exemplo 3 - Prejuízos fiscais

A sociedade Beta registou os seguintes resultados:

**Quadro 9-Resultado Contabilístico (fiscal) de Beta**

Resultado Fiscal	Exercícios		
	N	N+1	N+2
Prejuízo fiscal	250.000		
Lucro tributável		130.000	130.000

<sup>38</sup>De acordo com OLIVEIRA, 2013- *Contabilidade Financeira III-Impostos Diferidos*, numa situação de prejuízo fiscal, existe um activo fiscal embora não exista nenhum activo contabilístico

No período N2 a taxa do IUR passou de 25% para 30%.

Pretende-se, o apuramento e registo dos gastos com imposto sobre o rendimento.

#### **a) Enquadramento**

Para a resolução do exercício, consideremos os seguintes pressupostos:

##### *– Pressuposto 1*

A sociedade Beta não registou qualquer diferença temporária tributável e, no exercício N, espera continuar a obter prejuízos nos três anos seguintes.

Estamos perante uma diferença temporária dedutível de 250.000 u.m (Activo fiscal = 250.000-Activo contabilístico=0). Tendo em conta este pressuposto, a sociedade Beta não tem expectativas de obtenção de lucros tributáveis futuros, por isso, não deve ser reconhecido nenhum activo por impostos diferidos (§§ 25 a 32 NRF 22). Também não reconhecerá, em N, impostos correntes, tendo em conta que não gerou resultados positivos.

##### *– Pressuposto 2*

No período N a administração dispõe de um plano de negócios para o triénio de N1-N3 no qual espera resultados positivos. A simples existência de prejuízos fiscais pode suscitar dúvidas quanto a capacidade de obtenção de resultados fiscais positivos que possibilitem a utilização desses prejuízos. (§32 NRF 22). No entanto, o plano de negócios dá segurança de que a sociedade gerará lucros tributáveis futuros, que lhe permite recuperar o activo, assim sendo, estão reunidas as condições para o reconhecimento do activo por impostos diferidos originado pelo prejuízo fiscal (§§ 25 a 31 NRF 22)<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup>“À data de cada Balanço, uma entidade reavalia os activos por impostos diferidos não reconhecidos. A entidade reconhece previamente um activo por impostos diferidos até ao ponto que se torne provável que os lucros tributáveis futuros permitirão que o activo por impostos diferidos seja recuperado.” (§ 34 – NRF 22)



**Quadro 10-Mensuração do activo por ID a reconhecer pela Beta**

Resultado Fiscal	Exercícios		
	N	N+1	N+2
<b>1-Resultado tributável</b>			
Prejuízo fiscal	250.000		
Lucro fiscal		130.000	130.000
<b>2-Matéria colectável</b>	0	0	10.000
<b>3-IUR a pagar (3x30%)</b>	0	0	3.000
<b>4-Imposto diferido</b>			
Activo por imposto diferido			
Constituição	62.500		
Aumento		12.500	
Reversão		39.000	36.000
Saldo final	62.500	36.000	0

**b) Contabilização**

– **No período N**

**Quadro 11-Contabilização de activo por ID em prejuízo fiscal**

Conta	Descrição	Débito	Crédito
26	Outras contas a receber e a pagar		
264	Impostos diferidos	62.500	
2641	Activos por impostos diferidos		
5932	Impostos sobre o rendimento do período		
59322	Impostos diferidos		62.500
	<b>H: pelo reconhecimento do efeito fiscal do prejuízo fiscal (benefício com o prejuízo fiscal)</b>		

Ao reconhecer o activo por impostos diferidos, a entidade esta a registar nas suas demonstrações financeiras, o benefício futuro de recuperar imposto único sobre o rendimento, proveniente da diferença temporária. Além disso, dá a indicação aos utilizadores de que é

esperado que os activos por impostos diferidos reconhecidos, irão ser revertidos no futuro, ou seja, haverá lucro. (PEREIRA)

– No período N+1

Com a alteração da taxa de IUR (de 25% para 30%), a entidade deve corrigir o activo por impostos diferidos em 12.500 u.m ( $62.500 - (250.000 \times 30\%)$ ). Conforme refere a NRF 22 “(...) os activos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados pelas taxas fiscais que se espera que sejam de aplicar no período quando seja realizado o activo ou seja liquidado o passivo (...)” (§44 NRF 22) . Assim, no início de N+1, teria de proceder aos seguintes registos:

**Quadro 12-Contabilização do efeito da alteração da taxa de imposto no activo por ID**

Conta	Descrição	Débito	Crédito
26	Outras contas a receber e a pagar		
264	Impostos diferidos	12.500	
2641	Activos por impostos diferidos		
5932	Impostos sobre o rendimento		
59322	Impostos diferidos		12.500
	<b>H: pelo aumento do activo por imposto diferido (alteração de taxa de IUR)</b>		

O aumento do imposto diferido é contabilizado em contra partida da conta de resultados líquidos, tendo em conta o previsto no parágrafo 54 da NRF 22.

Ainda em N+1, deve ser contabilizado a reversão do activo por impostos diferidos, em consequência da dedução de parte da diferença temporária dedutível dos lucros tributáveis deste período (250.000-130.000).<sup>40</sup> Os registos contabilísticos seriam:

**Quadro 13-Contabilização da reversão do activo por ID em prejuízo fiscal**

Conta	Descrição	Débito	Crédito
5932	Impostos sobre o rendimento		
59322	Impostos diferidos	39.000	
26	Outras contas a receber e a pagar		
264	Impostos diferidos		
2641	Activos por impostos diferidos		39.000
	<b>H: pela utilização do benefício com o prejuízo</b>		

<sup>40</sup> De acordo com §27 da NRF 27

– No período N+2

Em N+2, a Beta tem ainda por deduzir ao resultado tributável, 120.000 u.m do prejuízo fiscal. O seu efeito (reversão) sobre o activo por impostos diferido é de 36.000 u.m (120.000x30%)

**Quadro 14-Contabilização da reversão do activo por ID em prejuízo fiscal (período N+1)**

Conta	Descrição	Débito	Crédito
5932	Impostos sobre o rendimento		
59322	Impostos diferidos	36.000	
26	Outras contas a receber e a pagar		
264	Impostos diferidos		
2641	Activos por impostos diferidos		36.000
	<b>H: pela utilização do benefício com o prejuízo</b>		

O imposto relacionado com a diferença temporária (prejuízo fiscal) não é um gasto dos exercícios N+1 e N+2, pelo que, a contabilização da reversão do activo por impostos diferidos deve ser considerada na conta 59-Resultados, para eliminar o efeito dessa diferença temporária sobre o resultado líquido daqueles períodos.

No final desses exercícios, a conta de resultados líquidos teria os seguintes saldos:

**Quadro 15-Saldo da conta 59-Resultados, após contabilização de ID em prejuízo fiscal**

Conta	Descrição	N	N+1	N+2
593	Resultados líquidos do período			
5931	Resultados antes de imposto	-250.000	130.000	130.000
5932	Imposto sobre o rendimento			
59321	Imposto Corrente	0	0	-10.000
59322	Impostos Diferidos	62.500	-39.000	-36.000
5933	Resultado liquido apurado	-187.500	91.000	84.000

Neste ponto, podemos verificar que o reconhecimento dos impostos diferidos atenua o impacto negativo do prejuízo nas demonstrações financeiras.

### 3.1.3.1.3. Imparidade em dívida de clientes

No PNC existia a conta 2911 Provisões para Clientes de Cobrança Duvidosa, muitas vezes movimentada apenas com base em critérios de natureza fiscal e representado 5% do saldo da conta de clientes. Com a entrada do SNCRF e introdução da NRF 17-Imparidade de Activos, uma entidade deve avaliar, em cada período, se há indicação de que um activo possa estar em imparidade<sup>41</sup>.

Quando se verificar tal situação, uma entidade deve reconhecer a perda por imparidade<sup>42</sup> directamente em resultados. (NRF 7§ 25)<sup>43</sup>No caso específico das perdas por imparidades em dívidas de clientes<sup>44</sup>, esse reconhecimento está limitado às restrições previstas na legislação fiscal nacional que, fixou em 4% o valor máximo de imparidade a constituir em cada período, não devendo a imparidade acumulada exceder os 5%. (Portaria 62/88 de 31 de Dezembro 1988)

O valor da perda em imparidade de clientes, não aceite fiscalmente, poderá sê-lo no futuro, se se verificar o previsto no artigo 39º nº1 e nº 2 do RIUR: “os créditos incobráveis só são de considerar como custos ou perdas do exercício na medida em que tal resulte de processos de execução, falência ou insolvência” e “nos casos devidamente justificados poderá a DGCI aceitar como custo os créditos incobráveis (...).”

Surge daí a necessidade de se reconhecer impostos diferidos em imparidade de clientes. A própria NRF 17 (§28) refere que: “ se uma perda por imparidade for reconhecida, quaisquer activos ou passivos por impostos diferidos relacionados serão determinados de acordo com a NRF 22-Impostos sobre o rendimento ao comparar a quantia escriturada revista do activo com a sua base fiscal.” Logo, sempre que uma entidade reconheça uma imparidade em clientes,

---

<sup>41</sup>Um Activo esta em imparidade sempre que a sua quantia escriturada exceder a quantia a ser recuperada através do uso ou da venda. (§1 da NRF 17) A quantia recuperável é a quantia mas alta de entre o justo valor de um activo ou unidade geradora de caixa menos os custos de vender e o seu valor de uso. (§ 4 NRF 17)

<sup>42</sup> É o excedente da quantia escriturada de um activo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável (NRF 17)

<sup>43</sup> A não ser que o activo seja escriturado pela quantia revalorizada de uma outra norma. Qualquer perda por imparidade em activos revalorizados deve ser tratado como decréscimo de revalorização (§ 25 NRF 17)

<sup>44</sup> Essas devem ser registadas na conta 219-Perdas por imparidade acumuladas em contra partida da conta de gasto, 651-Perdas por imparidade em dívidas a receber. A reversão dessa imparidade deve ser registada na conta 7621-Reversões de imparidade em dívida e receber. (SNCRF- Notas de enquadramento)

que excede o previsto pela legislação fiscal, deve reconhecer imposto diferido sobre esse excesso.

#### **Exemplo 4-Imparidade em clientes**

Com base no critério de avaliação económica da dívida, a sociedade MSC., procedeu ao registo, no período N, de perdas por imparidade na dívida do cliente X, no valor de 4.500 u.m. Essa imparidade excedeu o aceite pela DGCI em 3.700 u.m. O saldo final da conta de clientes era de 16.000 u.m

Pretende-se, a contabilização dos impostos correntes e diferidos no período N.

##### **a) Enquadramento**

O gasto não aceite fiscalmente (3.700u.m), obriga a MSC, a liquidar neste período, mais imposto do liquidaria caso este tivesse sido aceite. No entanto ,esta diferença poderá ser aceite em períodos seguintes, caso se verifique o previsto no artigo 39º nº1 e nº 2 do RIUR. Neste caso, estamos perante uma diferença temporária dedutível, tendo em conta que:

- Base contabilística do Activo – 16.000
- Base Fiscal do Activo – 19.700

Implica o reconhecimento de um activo por impostos diferidos, na medida que, “(...) se a quantia escriturada de uma activo for menor do que a sua base fiscal a diferença dá origem a um activo por impostos diferidos, com respeito a impostos que serão recuperáveis em períodos futuros”. (§26 NRF 22)

**Quadro 16-Contabilização de activo por ID em imparidade de cliente não aceite**

Conta	Descrição	Débito	Crédito	Comentário
26	Outras contas a receber e a pagar			
264	Impostos diferidos	925		
2641	Activos por impostos diferidos			
5932	Impostos sobre o rendimento			
59322	Impostos diferidos		925	
	<b>H: pelo reconhecimento do activo por impostos diferidos em imparidades de clientes</b>			§§ 52 e 55 da NCRF

Ao reconhecermos o activo por impostos diferidos no período N, estamos a repercutir nas demonstrações financeiras o efeito fiscal da diferença temporária mensurado por 925 u.m. (3.700 x25%). Ou seja, contabilizamos o imposto sobre o rendimento que efectivamente diz respeito a esse exercício, sem considerar a diferença temporária.

A reversão do activo por impostos diferido ocorrerá quando a DGCI aceitar o gasto, se a entidade fizer prova que o seu cliente está em falência ou insolvência e que consta da sua lista de dívida, ou reclamar a dívida em tribunal. Uma outra possibilidade de reversão do activo resultará, se o cliente liquidar a dívida em períodos seguintes. Em qualquer uma destas situações, a entidade deverá proceder a reversão da imparidade, em contra partida de uma conta de rendimentos, devendo incluir esse valor no Modelo 1-B (quadro 4) como rendimento não tributável.

No ano N+1, a entidade recuperou a dívida do cliente. Nesta altura deverá ser efectuado o seguinte registo:

**Quadro 17-Contabilização da reversão do activo por ID em imparidade não aceite**

Conta	Descrição	Débito	Crédito
593	Resultado Líquido do período		
5932	Impostos sobre o rendimento do período		
59322	Impostos diferidos	925	
26	Outras contas a receber e a pagar		
264	Impostos diferidos		
2641	Activos por impostos diferidos		925
	H: pela reversão do activo por impostos diferidos em imparidades de clientes		

#### 3.1.3.1.4. Revalorizações de activos

As normas de relato financeiro (NRF 7-activos fixos tangíveis, NRF 6-activos intangíveis, a NRF 16 – instrumentos Financeiros e a NRF 10- propriedades de investimento), permitem que certos activos sejam mensurados<sup>45</sup> pelo seu justo valor ou sejam revalorizados. <sup>46</sup>De acordo com a NRF 7 (§42), se a revalorização de um activo fixo tangível tiver efeitos sobre o imposto sobre os rendimentos, esse deve ser tratado de acordo com a NRF 22.

Já a NRF 22 refere que, quando um activo for reavaliado e nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais, estaremos perante uma diferença temporária. (§ 20) Ou seja, o valor da reavaliação não sendo aceite, origina uma diferença entre a base contabilística do activo e a sua base fiscal (diferença temporária) que por sua vez dá origem a um activo ou um passivo por imposto diferido. A norma acrescenta ainda que perante tal situação, deve-se reconhecer imposto diferido mesmo se:

a) “ a entidade não pretender alienar o activo. Em tais casos, a quantia escriturada revalorizada do activo será recuperada pelo uso e isto gerará rendimento tributável que excede a depreciação que será permitida para finalidades tributáveis nos períodos futuros; ou,

b) A tributação sobre os ganhos de capital é deferida se os proventos da alienação do activo forem investidos em activos semelhantes. Em tais casos, o imposto tornar-se-á pagável pela venda ou pelo uso de activos semelhantes. “ (§20 NRF 22)

Nos casos em que, por efeito da revalorização, os elementos dos activos fixos tangíveis e intangíveis passem a ter uma base tributável superior à sua quantia escriturada, não deverá ser registado qualquer activo por impostos diferidos. (SILVA, et al., 2011)

---

<sup>45</sup>A avaliação deve ser feita por avaliadores profissionais qualificados. Na mensuração subsequente, uma entidade deve escolher o modelo do custo ou o modelo de revalorização como política contabilística (§§ 29-32 ).

<sup>46</sup>As revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade para assegurar que a quantia escriturada de um activo não difira materialmente daquele que seria determinado pelo uso do seu justo valor à data do Balanço. (NRF 7- Activos Fixos Tangíveis)

### Exemplo 5 – revalorização de um activo fixo tangível

No final de N, a empresa Alfa procedeu à revalorização do edifício da sede, com base em diploma legal, conhecendo-se os seguintes dados.

Valor de aquisição	250.000
Depreciações acumuladas em 01/1/N	25.000
vida útil após revalorização	45 anos
Justo valor após revalorização	840.000
Excedente de revalorização $840.000 - (250.000 + 25.000)$	615.000
Depreciação de N $(840.000 / 45 \text{ anos})$	18.667

Pretende-se a contabilização dos impostos diferidos do período.

#### a) Contabilização

Para a resolução do exercício apresentado, consideremos os seguintes cenários:

##### – **Cenário 1** - a revalorização é aceite para efeitos fiscais

Serve de exemplo para este cenário, o tratamento fiscal dado as revalorizações, de acordo com a actual legislação fiscal nacional. O artigo 34º do RIUR afirma que “quando se trata de elementos do activo imobilizado reavaliado ao abrigo de disposições legais, ou que tenham sido adquiridos em estado de uso, aceitar-se-ão, como taxas máximas, as necessárias para reintegrar totalmente o novo valor contabilístico dos elementos reavaliados (...)”.

De acordo com essa legislação fiscal, as revalorizações são aceites fiscalmente, para isso, deve ser solicitada autorização à DGCI, apresentando a documentação que comprove a referida reavaliação. O gasto com a depreciação do activo revalorizado também será aceite, na sua totalidade, desde que calculada com base nas taxas referidas no artigo 34º do RIUR.

Assim, teremos neste cenário: Base contabilística do Activo = Base fiscal do Activo, logo, não existe diferença e consequentemente não se regista qualquer imposto diferido. Os lançamentos relacionados com a contabilização da revalorização seriam:



**Quadro 18-Contabilização da revalorização de activo fixo tangível**

Conta	Descrição	Débito	Crédito	Comentário
43 431 561 5611	Activos fixos tangíveis Edifícios e outras construções Revalorizações decorrentes de diplomas legais Antes de imposto sobre o rendimento <b>H: pelo reconhecimento do excedente de revalorização</b>	615.000	615.000	De acordo com §39 NRF 7
43 438 43 431	Activos fixos tangíveis Depreciação acumulada Activos fixos tangíveis Edifícios e outras construções <b>H :pela eliminação da depreciação acumulada</b>	25.000	25.000	De acordo com § 36 b)da NRF 7
64 642 43 438	Gasto de depreciação e amortização Activos fixos tangíveis Activos fixos tangíveis Depreciação acumulada <b>H: pela depreciação do edifício</b>	18.667	18.667	De acordo com § 36 b)da NRF 7

- **Cenário 2** – considera-se neste cenário que a revalorização não é aceite para efeitos fiscais

Este cenário é o que está previsto na Proposta de Código do Imposto sobre o Rendimento de pessoas colectivas (CIRC) que, no seu artigo 46º diz que “ *Para efeitos de depreciação ou amortização não são considerados os valores resultantes da revalorização*” <sup>47</sup>Se o valor da revalorização não for aceite fiscalmente, os gastos com as depreciações resultantes dessa revalorização, também não serão aceites. Ao longo da vida útil do activo, o gasto com a depreciação não aceite, dará origem a um acréscimo ao lucro tributável, o que implica uma obrigação (“passivo”) de pagar mais imposto nos exercícios futuros (passivo por impostos diferidos). <sup>48</sup>

Assim, a entidade terá de diferir o efeito que esta diferença provocará no imposto futuro, registando um passivo por imposto diferido (§ 10 NRF 22), assim mensurado:

<sup>47</sup> Em Portugal só é aceite 60% do valor da revalorização

<sup>48</sup> De acordo com GUIMARÃES (2008)- Impostos Diferidos (POC/SNC/CIRC)- Revista Electronica nº 30, p.15

**Quadro 19-Mensuração de passivo por ID em revalorização não aceite fiscalmente**

Descrição	Valor (u.m)
1-Base contabilístico do Activo	840.000
2-Base fiscal do Activo	225.000
3-Diferença temporária tributável (1-2)	615.000
4-Passivo por impostos diferidos (3x25%)	153.750

A contabilização do efeito fiscal da diferença temporária tributável, seria:

**Quadro 20-Contabilização de passivo por ID em revalorização não aceite**

Conta	Descrição	Débito	Crédito	Comentário
561	Revalorizações decorrentes de diplomas legais			
5612	Impostos diferidos	153.750		
26	Outras contas a receber e a pagar			§ 42 da NRF
264	Impostos diferidos			7 e §20 NRF
2642	Passivos por impostos diferidos		153.750	22
	<b>H: pelo reconhecimento do passivo por imposto diferido sob o excedente de revalorização não aceite</b>			

A reversão do passivo por impostos diferidos dar-se-á por efeito da realização da reserva de reavaliação quer pelo registo das depreciações do edifício. Poderá registar-se também pela alienação ou por outras operações sobre o mesmo incidente.<sup>49</sup> Para o exemplo apresentado, a reversão do passivo por imposto diferido será registada quando o edifício for depreciado e, pela realização da reserva de reavaliação, conforme os lançamentos seguintes:

<sup>49</sup> De acordo com GUIMARÃES (2008) Impostos Diferidos (POC/SNC/CIRC)- Revista Electronica nº 30, p.40)

**Quadro 21-Contabilização da reversão do Passivo por ID na revalorização**

Conta	Descrição	Débito	Crédito	Comentário
26 264 2642 593 5931 5932 59322	Outras contas a receber e a pagar Impostos diferidos Passivos por impostos diferidos Resultado líquido do período Resultado antes de imposto Imposto sobre o rendimento do período Impostos diferidos <b>H: pela reversão do passivo por ID através do uso do edifício</b>	3.416	3.416	153.570/45 anos
561 5611 59 591	Revalorizações decorrentes de diplomas legais Antes de imposto sobre o rendimento Resultados Resultados transitados <b>H: pela realização do excedente de revalorização</b>	13.667	13.667	615.000/45 anos
59 591 5932 59322	Resultados Resultados transitados Impostos sobre o rendimento do período Impostos diferidos <b>H: pela reversão do passivo por ID contido no excedente de revalorização</b>	3.416	3.416	13.667x15%

Se a realização do activo se desse pela venda, deveria também ser contabilizado imposto diferido, sobre a totalidade do excedente<sup>50</sup>, caso a mais-valia contabilística fosse diferente da mais-valia fiscal. Esta situação não acontece na nossa legislação tendo em conta que, apesar do RIUR (artigo 27º) referir que “o membro do Governo responsável pela área das Finanças fixará, por portaria, os coeficientes a tomar em conta para atender a desvalorização da moeda”, até a data, nunca foi fixada a referida taxa, pelo que, a mais-valia contabilística é igual a mais-valia fiscal.<sup>51</sup>

Outras diferenças temporárias poderão ser identificadas na legislação nacional, são exemplos:

<sup>50</sup> Isto aconteceria mesmo que o fisco só aceitasse parte do excedente.

<sup>51</sup> Em Portugal a mais-valia fiscal é calculada: valor realizável – (valor de aquisição - amortizações correspondentes ao valor de aquisição) x coeficiente de desvalorização. Enquanto a mais - valia contabilística é: valor de realização - (valor de aquisição – depreciações - imparidades). Portanto, existe diferenças entre esses dois resultados.

#### – Provisões<sup>52</sup> não aceites fiscalmente

A provisão para pensão de reforma<sup>53</sup> bem como a de garantias a clientes e a provisão de prejuízo em obras (de construção civil), não estão contempladas na legislação fiscal nacional, portanto o gasto com a sua constituição normalmente não é aceite. No entanto, as mesmas devem ser contabilizadas em respeito aos princípios do acréscimo, da prudência e da correlação entre gastos e proveitos. (Teixeira da Silva)

Em relação a provisão para pensão de reforma, o artigo 29º, d) do RIUR refere que “consideram-se custos ou perdas imputáveis ao exercício (...), pensão de reforma (...)”. Assim, o gasto com a provisão não é aceite fiscalmente, quando constituído, originando um resultado contabilístico <resultado fiscal, mas será aceite quando for pago. Estaremos então perante uma “diferença de periodização ou diferença tempestiva”.

A mesma situação ocorre com as demais provisões, não aceites fiscalmente na data da sua contabilização, na medida que, essas serão aceites em períodos seguintes, quando se concretizarem. Quando constituídos são gastos não aceites fiscalmente, originando um pagamento de imposto em excesso, mas serão dedutíveis no resultado tributável em períodos futuros (quando se concretizarem), originando uma recuperação do imposto.

#### – Depreciação/amortização acelerada de um activo

Uma entidade deve depreciar os seus activos de acordo a “utilidade esperada do activo para a entidade”<sup>54</sup>. Tendo em conta esses critérios, pode ser utilizada uma taxa de depreciação superior ao definido para esse activo, na legislação fiscal.

De acordo com o artigo 33º do RIUR não serão aceites como gastos, “as reintegrações e amortizações, na parte em que as respectivas importâncias excedam as que se obtêm fazendo incidir as taxas aplicáveis<sup>55</sup> sobre o valor de aquisição, ou, na falta, sobre o valor contabilístico devidamente justificado e aceite pela DGCI (...)”. Neste caso, o gasto com a depreciação/amortização, não aceite durante a vida útil do activo, gerará uma diferença

---

<sup>52</sup> Tratadas na NRF 19 – Provisões, Passivos contingentes, Activos Contingentes

<sup>53</sup> Tratado na NRF 21-Benefícios dos empregados

<sup>54</sup> Conforme definido nas normas contabilísticas (NRF 7- Activos fixos tangíveis, NRF 6-Activos intangíveis ou, NRF 10- propriedades de investimento).

<sup>55</sup> Tabela de taxas de amortizações e reintegrações fixada pelo Nº 1, Portaria nº 3/84 – B.O. 4, 28 Janeiro de 1984

temporária tributável (tempestiva), devendo ser reconhecido um passivo por imposto diferido<sup>56</sup>.

– **Diferenças de Câmbio**

De acordo com a NRF 20 (§ 49) e NRF 22 (§§ 38 e 71), os ganhos e perdas com transacções em moeda estrangeira e as diferenças de câmbio resultantes da transposição dos resultados e da posição financeira de uma entidade (incluindo uma unidade operacional estrangeira) para outra moeda podem ter efeitos fiscais e por isso deve-se reconhecer impostos diferidos. O imposto diferido resultante é debitado ou creditado nos resultados.

– **Goodwill**

No âmbito da concentração de empresas, verifica-se uma diferença temporária, quando os activos e passivos são valorizados com base no justo valor e este é diferente do valor contabilístico (registado anteriormente à concentração). De acordo com a NRF 22, o imposto diferido daí resultante deve ser afecto ao goodwill, não devendo por isso ser reconhecido qualquer imposto diferido. (§§ 15, 20 21,61)

---

<sup>56</sup> Neste caso a Base Contabilístico do Activo é igual a Base Fiscal do Activo.

## **4. ESTUDO DE CASO**

### **4.1. Descrição do Estudo de Caso**

Para aplicação prática do exposto na parte teórica deste trabalho, vamos estudar o caso concreto de uma empresa, com sede na ilha de São Vicente. Pretendemos com este estudo, comparar a informação financeira produzida pela empresa, quando contabiliza o imposto único sobre os rendimentos pelo método do imposto a pagar e, se o fizesse pelo método dos efeitos fiscais.

Para o efeito, utilizamos como metodologia, a análise documental às demonstrações financeiras, referente aos períodos de 2009 e 2010 (apresentados nos Anexos II e III), bem como ao Modelo 1-B. As informações recolhidas na entrevista feita à Administradora Financeira da empresa, permitiu-nos recolher informações sobre o tratamento dado ao imposto e, sobre as situações não aceites para efeito fiscal.

Após a recolha dessas informações, procedemos a sua análise e classificação para posteriormente dar-lhes o tratamento adequado, com base na literatura revista sobre impostos diferidos, e na Norma de Relato Financeiro de imposto sobre os rendimentos. No ponto final deste capítulo optamos por criar um cenário da situação económico-financeira da empresa, com impostos diferidos, para que fosse possível analisar o seu impacto nas demonstrações financeiras.

### **4.2. Apresentação da Empresa**

A empresa objecto de estudo é uma sociedade anónima de responsabilidade limitada, com sede em São Vicente, e que opera no mercado há cerca de 30 anos. Dispunha em 2010 de um capital social de 60.000 contos, distribuído por mais de duas dezenas de accionistas, tendo ainda participações em parte do capital social de outras entidades. Pela sua dimensão e diversidade de negócio, pareceu-nos ser a adequada para aplicação do estudo de caso. No entanto, por motivos de confidencialidade não divulgaremos o nome da mesma, pelo que, para efeitos deste estudo, passa a ser designada de empresa ABC.

As Demonstrações Financeiras da ABC foram preparadas de acordo com o Sistema Nacional de Contabilidade e Relato Financeiro – SNCRF. Na sequência da mudança de normativo a

ABC preparou um balanço de abertura com referência a 1 de Janeiro de 2009. Este balanço serviu de comparativo para as contas referentes a 31 de Dezembro de 2009.

#### 4.3. Análise das Demonstrações Financeiras

Em análise às Demonstrações financeiras da empresa, dos períodos de 2009 e 2010, constatamos que a mesma não fez nenhuma referência acerca de impostos diferidos. Este procedimento foi justificado, com o facto de não existirem diferenças temporárias, ou seja, somente evidenciarem diferenças permanentes, o que não obriga a aplicação do método dos efeitos fiscais. De facto, o reconhecimento e divulgação de impostos diferidos só se deve verificar quando ocorrerem diferenças temporárias, caso contrário, a empresa só regista o imposto corrente, com base no método do imposto a pagar.

Entretanto, numa análise mais aprofundada ao Modelo 1-B bem como da entrevista feita à responsável da empresa, constatamos a existência de diferenças temporárias entre o resultado contabilístico e o fiscal da ABC, que originam activos e passivos por impostos diferidos. O Modelo 1- B continha as seguintes informações:

**Quadro 22-Determinação do imposto a pagar pela ABC**

	Notas	2010	2009
<b>1-Resultado líquido antes de imposto</b>		<b>17.911</b>	<b>30.544</b>
<b>2- Rendimentos não tributáveis</b>			
2.1-Reversão Imparidade Clientes	<b>5-6</b>	-3.600	-2.843
2.2-Reversão Provisão P/Outros Riscos e Encargos	<b>7</b>	-3.597	
2.3-Dividendos de participação financeira	<b>10</b>	-1.772	
<b>3- Gastos inaceitáveis para efeitos fiscais</b>			
3.1-Correção de Períodos Anteriores	<b>10</b>	535	
3.2-Multas e Outras Penalidades Legais	<b>10</b>	39	167
3.3-Provisões além do limite	<b>9</b>	2.500	
<b>4-Resultado Tributável - 1+(2+3+4+5+6)</b>		<b>12.016</b>	<b>27.868</b>
<b>5-Ajustamento transição para o SNCRF</b>	<b>1-8</b>	1385,4	1385,4
<b>6- Matéria colectável</b>		<b>13.401</b>	<b>29.253</b>
<b>7-Estimativa de IUR a pagar (6x25%)</b>		<b>3.350</b>	<b>7.313</b>

Fonte: Adaptado do Modelo 1-B e demonstrações Financeiras da ABC (valores em contos)

A contabilização da estimativa do imposto único sobre o rendimento dos exercícios, foi registada a débito na conta 59321-Imposto Corrente do Exercício e crédito de 2413-Imposto Estimado.

Assim, destacamos as seguintes diferenças temporárias:

– **No início de 2009**

**Nota 1(Anexo IV)**-No processo de conversão das últimas demonstrações financeiras produzidas com base no anterior normativo (PNC) para o SNCRF, a ABC registou ajustamentos iniciais de 6.927 contos (reconhecidos na conta de capital, no Balanço de abertura de 2009), referentes a:

- Aumento do valor dos investimentos financeiros, devido a mensuração pelo Método de Equivalência Patrimonial, tal como estabelecido no actual normativo contabilístico, na medida em que estes investimentos estavam reconhecidos ao custo.
- Desreconhecimento de passivo, “por não corresponder ao conceito de exigível do SNCRF.”

Tendo em conta o referenciado no ponto **3.1.3.1.1.** deste trabalho, estes ajustamentos provocaram uma variação positiva no Capital Próprio, o que implica, uma obrigação de pagar os resultantes impostos sobre o rendimento, em 2009, e nos quatro anos seguintes. Assim, estamos perante uma diferença temporária tributável na medida em que:

- Valor contabilístico dos Investimentos Financeiros > Base Fiscal dos investimentos Financeiros
- Passivo contabilístico (0) <Passivo Fiscal.

A ABC deveria ter contabilizado um passivo por impostos diferidos, conforme representado no quadro seguinte:



**Quadro 23-Mensuração de passivo por ID em diferença de ajustamento para o SNCRF**

	2008(reexpresso)	2009	2010	2011	2012	2013
1 Base contabilística do ajustamento de transição <sup>57</sup>	6.927	6.927	6.927	6.927	6.927	6.927
2 Base fiscal do ajustamento de transição	0	1.385	2.771	4.156	5.542	6.927
3 Diferença temporária tributável	6.927	5.542	4.156	2.771	1.385	0
4 Saldo do Passivo por Imposto diferido (3x 25%)	1.732	1.385	1.039	693	346	0
5 Variação do passivo por Imposto Diferido (4x1/5)	1.732	-346	-346	-346	-346	-346

**Nota 2 (Anexo IV)** – Existia um saldo em imparidades de clientes no valor de 9.304 contos. Na data da sua constituição, a DGCI não aceitou como gasto 6.443 contos. De acordo com o exposto no ponto **3.1.3.1.3**, o valor de imparidades não aceite fiscalmente, origina uma diferença temporária dedutível, dando origem a um activo por impostos diferidos, assim mensurado:

**Quadro 24-Mensuração de activo por ID em imparidade não aceite**

	2009 (Início)
1 Saldo contabilístico de Clientes	21.508
2 Saldo fiscal de Clientes	27.951
3 Diferença temporária dedutível (1-2)	6.443
4 Activo por imposto diferido (3x25%)	1.611

Valores em contos

**Nota 3 (Anexo IV)** – Na data da constituição da provisão (10.798 contos), a DGCI não aceitou como gasto do exercício o montante de 3.597 contos. Este gasto será aceite no futuro, quando se materializarem os gastos que ela se destina a cobrir. Assim, no início de 2009, existia uma diferença temporária dedutível de 3.597 contos, originada por:

**Quadro 25-mensuração de activo por ID em provisão não aceite (2009)**

	2009 (Início)
1 Passivo contabilístico (provisão)	10.798
2 Passivo fiscal (10.798-3.957)	7.201
3 Diferença temporária dedutível (1-2)	3.597
4 Activo por imposto diferido (3x25%)	899

Valores em contos

<sup>57</sup>Para simplificação somamos o valor de ajustamento do passivo e dos investimentos financeiros. Na prática, o recomendado é reconhecer ID sobre essas diferenças, separadamente.

– **No final dos períodos (2009 e 2010)**

**Nota 4(Anexo IV)** - Em 2009, houve um aumento de imparidades em clientes, no montante de 1.546 contos, referente a dívida de um cliente que decretou falência. Este valor foi aceite fiscalmente, na totalidade, não resultando daí qualquer diferença entre a contabilidade e a fiscalidade.

**Nota 5** – Em 2009, o fisco aceitou a imparidade que tinha sido constituída em exercícios anteriores, no montante de 2.843 contos. Este valor faz parte da imparidade não aceite fiscalmente (6.443 contos).

**Nota 6** - Em 2010, um cliente liquidou 5.000 contos da dívida, que já tinha sido constituído imparidade. Deste valor, 3.600 contos não tinham sido aceites.

**Nota 7** - Em 2010 a ABC utilizou a provisão de 3.597 contos, sendo por isso, aceite fiscalmente neste ano. A ABC deduziu esse valor no seu resultado tributável, o que provoca reversão do activo por impostos diferidos em: 899 contos ( $3.597 \times 25\%$ )

As imparidades e provisões que só são aceites fiscalmente, em 2009 e 2010, serão deduzidas do resultado tributável do período, originando uma reversão de activos por impostos diferidos (§27 NRF 22), em:

- Reversão de Imparidade em 2009: 711 contos ( $2.873 \times 25\%$ )
- Reversão de Imparidade em 2010: 900 contos ( $3600 \times 25\%$ )
- Reversão de provisão em 2010: 899 contos ( $3.597 \times 25\%$ )

**Nota 8** – Em 2009, foi acrescido ao resultado tributável, 1.385 contos, respeitante a 1/5 do ajustamento de transição para o SNCRF. Este valor origina uma reversão do passivo por impostos diferidos em (NRF 22 § 16):

- Reversão de passivo por Imposto Diferido 346 contos ( $1.732 \times 1/5$ )

**Nota 9** – Em 2010 a ABC achou necessário constituir uma provisão para garantias a clientes no valor de 2.500 contos, que por não estar prevista no RIUR, não foi aceite para efeitos

fiscais. Esta provisão será aceite quando se materializar, pelo que estamos perante uma diferença temporária dedutível.

**Quadro 26-Mensuração de activo por ID em provisão não aceite (2010)**

	<b>2010(</b> Valores em contos)
1 Passivo contabilístico (provisão)	2.500
2 Passivo fiscal	0
3 Diferença temporária dedutível (1-2)	2.500
4 Activo por imposto diferido (3x25%)	625

**Nota 10** – Os restantes valores, deduzidos e acrescidos ao resultado tributável, no Modelo-1B, são considerados diferenças permanentes, logo, não são tratados em termos de impostos diferidos.

#### **4.4.Contabilização do imposto pelo método dos efeitos fiscais**

Para analisarmos o impacto dos impostos diferidos nas demonstrações financeiras, consideremos que, para cumprir o exigido pela NRF 22, a ABC reconheceu, em 2009 e 2010, o efeito fiscal das diferenças temporárias. Assim, nesses períodos, o gasto com o imposto incluiu tanto o imposto corrente como o imposto diferido. O imposto corrente é contabilizado conforme apresentado no ponto **4.1.** deste trabalho.

Para passar a contabilizar o imposto sobre o rendimento pelo método dos efeitos fiscais, as empresas devem, no início do período, apurar todas as diferenças temporárias que vêm de períodos anteriores e reconhecer o respectivo impostos diferido.<sup>58</sup> Deste modo, a ABC terá de apurar as diferenças temporárias, no início de 2009, e reconhecer o seu efeito fiscal. Este procedimento trata-se de uma alteração de política contabilística, pelo que, o activo ou passivo por impostos diferidos relacionado, deve ser contabilizado em contra partida da conta de resultados transitados (NRF 3-). Deverá também ser contabilizado o efeito fiscal das diferenças temporárias, ocorridas durante os períodos, bem o efeito fiscal das reversões das diferenças temporárias.

---

<sup>58</sup>De acordo com ideia de PAIS (2001). *Contabilidade Financeira-Exercícios Resolvidos*. Rei dos Livros. p.287

Utilizando o método dos efeitos fiscais, o gasto do imposto seria apurado conforme apresentamos no quadro seguinte:

**Quadro 27-Determinação do gasto de imposto da ABC (método dos efeitos fiscais)**

	Notas	2009	2010
<b>1-Diferença temporária tributável</b>			
1.1.saldo de abertura		6.927	5.542
1.2.aumento		0	0
1.3. reversão		-1.385	-1.385
1.4.saldo final		5.542	4.157
<b>2-Passivo por imposto diferido</b>			
2.1.saldo de abertura		1.732	1.385
2.2.aumento		0	0
2.3. reversão		-346	-346
2.4.saldo final		1.385	1.039
<b>3-Diferença temporária dedutível</b>			
3.1.saldo de abertura		10.040	7.197
3.2.aumento		0	2.500
3.3. reversão		-2.843	-7.197
3.4.saldo final		7.197	2.500
<b>4-Activo por imposto diferido</b>		0	0
4.1.saldo de abertura		2.510	1.799
4.2.aumento		0	625
4.3. reversão		-711	-1.799
4.4.saldo final		1.799	625
<b>5-Imposto Corrente</b>		7.313	3.350
<b>6-Gasto de Imposto do período (5+ 2.3-4.2-4.3)</b>		7.678	4.178

Valores em contos

No início do exercício de 2009, as situações com implicações em termos de impostos diferidos são:

- Diferenças de ajustamentos para o SNCRF
- Imparidade em dívida de cliente e provisões não aceite fiscalmente

A contabilização seria a seguinte:

**Quadro 28-Contabilização de ID sobre diferenças temporárias da ABC, no início de 2009**

Conta	Descrição	Débito	Crédito	Comentário
591	Resultado transitados			
5911	Impostos diferidos	1732		
264	Impostos diferidos			
2642	Passivo por impostos diferidos		1732	
	<b>H: efeito fiscal da diferença de ajustamento p/SNCRF)</b>			De acordo com o previsto nos §§ 52 e 55 da NCRF 22 e NRF 3
264	Impostos diferidos			
2641	Activo por impostos diferidos	899		
591	Resultado transitados			
5911	Impostos diferidos		899	
	<b>H: pelo reconhecimento do efeito fiscal na diferença temporária em provisões não aceites</b>			
264	Impostos diferidos			
2641	Activo por impostos diferidos	1.611		
591	Resultado transitados			
5911	Impostos diferidos		1611	
	<b>H: pelo reconhecimento do efeito fiscal na diferença temporária em imparidades não aceites</b>			

Valores em contos

As diferenças temporárias, de períodos anteriores, já estão repercutidas no resultado transitado. Assim, ao contabilizarmos os impostos diferidos em contra partida da conta de resultados transitados estamos a reflectir nesse resultado, o gasto de imposto sobre o rendimento que dizia respeito ao mesmo.

A contabilização das reversões de impostos diferidos, no final de 2009, refere-se a:

- Efeito fiscal do acréscimo ao resultado tributável de  $1/5$  ( $1.722 \times 1/5$ ) do valor de ajustamento de transição para o SNCRF. O valor é de 346 contos.

- Efeito fiscal da dedução ao resultado tributável da Imparidade no valor de 2.389 contos. O valor a registar é de 711 contos.

Os registos contabilísticos do efeito fiscal dessas reversões, seriam:

**Quadro 29-Contabilização do efeito fiscal da reversão da provisão**

Conta	Descrição	Débito	Crédito	Comentário
593 59322 264 2641	Resultado líquido do período Impostos diferidos Impostos diferidos Activo por impostos diferidos  <b>H: pela reversão do Activo por ID (aceitação da imparidade)</b>	711	711	De acordo com NRF 22 , § 27
264 2642 593 59322	Impostos diferidos Passivo por impostos diferidos Resultados líquidos do período Impostos diferidos  <b>H: pela reversão do passivo por ID (ajustamento de transição)</b>	346	346	De acordo com § 16 NRF 22

Valores em contos

Em 2009, a ABC reconheceu como estimativa de imposto sobre lucro (débito de 24- Estado e crédito de 59321-Imposto corrente) o montante de 7.313 contos. No entanto, pelo facto da DGCI ter aceite neste período o valor da imparidade e ter tributado 1/5 das diferenças de ajustamento, este valor inclui uma redução de 711 contos referente a imparidade aceite e um acréscimo de 346 contos relacionado com a diferença de ajustamento.

No entanto, essas diferenças temporárias, embora tenha sido aceites fiscalmente em 2009, não são um gasto daquele período, não podendo por isso afectar o resultado líquido. Assim sendo, ao contabilizarmos a reversão do passivo e do activo por impostos diferidos na conta 59322- resultados líquidos - Impostos Diferidos, estamos a eliminar o efeito das diferenças temporárias sobre o resultado líquido do período.

Em relação ao período de 2010, os registos contabilísticos em termos de impostos diferidos, dizem respeito a:

- Aumento das diferenças temporárias dedutíveis em 2.500 contos, referente a provisão para garantias à clientes, não aceite. O efeito fiscal dessa diferença é de 625 contos (2.500x25%).

- Efeito fiscal da reversão da provisão no valor de 3.597 contos, que não tinha sido aceite quando constituído. A reversão do activo por imposto diferido é de 899 contos (3.597x25%)
- Efeito fiscal da reversão da imparidade, através da liquidação da dívida do cliente. O valor da reversão do activo por imposto diferido é de 900 contos (3.600x25%)
- Inclusão de 1/5 da diferença de ajustamento de transição, no resultado tributável.

A contabilização é a seguinte:

**Quadro 30-Contabilização de ID e efeito fiscal das reversões (2010)**

Conta	Descrição	Débito	Crédito	Comentário
264 2641  593 59322	Impostos diferidos Activo por impostos diferidos  Resultado liquido do período Impostos diferidos  <b>H: efeito fiscal da provisão não aceite fiscalmente em 2010</b>	625	625	§§25-30 NRF 22
593 59322 264 2641	Resultado liquido do período Impostos diferidos Impostos diferidos Activo por impostos diferidos  <b>H: pela reversão do activo por ID (utilização da provisões)</b>	899	899	NRF 22 , § 27
593 59322 264 2641	Resultado liquido do período Impostos diferidos Impostos diferidos Activo por impostos diferidos  <b>H: pela reversão do activo por ID (pagamento dívida do cliente)</b>	900	900	
264 2642 593 59322	Impostos diferidos Passivo por impostos diferidos Resultados liquido do período Impostos diferidos  <b>H: pela reversão do passivo por ID (ajustamento de transição)</b>	346	346	§§ 16 NRF 22

Valores em contos

A ABC reconheceu na conta 59321-Impostos Correntes (a debito), mais imposto do que reconheceria se a provisão para garantias a clientes tivesse sido aceite fiscalmente. Ao reconhecermos o activo por impostos diferidos, sobre esta diferença (crédito da conta 59322-Impostos Diferidos), estamos a reflectir nas demonstrações financeiras o gasto com o imposto sobre o rendimento, que diz respeito ao exercício, sem a diferença temporária.

#### 4.4.1. Análise do impacto dos Impostos Diferidos nas demonstrações Financeiras

Após a contabilização do gasto com o imposto, calculado com base no método dos efeitos fiscais (conforme apresentado no **quadro 27**, ponto 4.4.), a posição económico-financeira da empresa, caracteriza-se pelos seguintes valores:

#### Demonstração de Resultados

#### Balanço

	2010		2009	
	Sem ID	Com ID	Sem ID	Com ID
Activos não Correntes	270.279	270.904	265.527	267.326
Activos Correntes	84.400	84.400	107.258	107.258
<b>Total Activo</b>	<b>354.679</b>	<b>355.205</b>	<b>372.785</b>	<b>374.584</b>
Capital Próprio	127.482	126.968	121.429	121.842
Passivo não corrente	157.456	158.496	148.507	149.893
Passivo corrente	69.741	69.741	102.849	102.849
<b>Total Passivo</b>	<b>227.197</b>	<b>228.237</b>	<b>251.356</b>	<b>252.742</b>
<b>Total Passivo+C. Próprio</b>	<b>354.679</b>	<b>355.205</b>	<b>372.785</b>	<b>374.584</b>

Valores em contos

	2010		2009	
	Sem ID	Com ID	Sem ID	com ID
Resultado antes de Imposto	17.911	17.911	30.544	30.544
Imposto Corrente do período	-3.350	-3.350	-7.313	-7.313
Imposto Diferido	0	-828	0	-365
<b>Resultado Liquido</b>	<b>14.561</b>	<b>13.733</b>	<b>23.231</b>	<b>22.866</b>

Comparando a situação da empresa, “sem ID” e “com ID”, verificamos que, o gasto com o imposto único sobre o rendimento, com ID, é maior, o que consequentemente, reduz o resultado líquido em ambos os períodos. Esta situação deriva da reversão do activo por impostos diferidos, em 2009 (711 contos), que sobrepôs a reversão do passivo por impostos diferidos (346 contos).

O mesmo acontece em 2010, onde, apesar da reversão do passivo por impostos diferidos (346 contos) e do reconhecimento do activo por impostos diferidos (625 contos), terem efeito positivo sobre o resultado líquido, o efeito (negativo) da reversão do activo por imposto diferido (899+900) sobre esse resultado, foi maior.

Ao afectar o resultado líquido, os impostos diferidos, afectarão em consequência os indicadores económicos e financeiros, conforme comprovado no quadro seguinte:



**Quadro 31-Indicadores económicos e financeiros da ABC (com, e sem ID)**

Rácios	2010			2009		
	Sem ID	Com ID	Variação	Sem ID	Com ID	Variação
Autonomia Financeira	0,3594	0,3574	-0,55%	0,3257	0,3253	-0,14%
Endividamento Total	0,6406	0,6425	0,31%	0,6743	0,6747	0,07%
Rendibilidade das vendas	0,0504	0,0475	-6,03%	0,0717	0,0706	-1,60%
Rendibilidade dos Capitais Próprios	0,1142	0,1082	-5,60%	0,1913	0,1877	-1,94%
Fundo Maneio	14.659	15.185	3,47%	4.409	6.208	28,98%

Verificamos ainda que, o imposto diferido também tem influências na distribuição de dividendos. O quadro seguinte demonstra a aplicação do resultado líquido da ABC, apurado sem impostos diferidos e com impostos diferidos.

**Quadro 32-Aplicação do Resultado Líquido da ABC**

	2010		2009	
	Sem ID	com ID	Sem ID	Com ID
Reservas Legais	728	686	1.161	1143,1
Reservas Livres	7.426	7.004	6.167	6069,9
Reservas p/Reinvestimento			7.694	7573,5
Dividendos distribuídos	6.407	6.042	8.208	8.079
Resultado Líquido	14.561	13.733	23.231	22.866

Fonte: adaptado do anexo às Demonstrações Financeiras da ABC (Valores em contos)

Neste caso, o resultado líquido distribuído foi maior do que seria se a empresa tivesse reconhecido impostos diferidos. Assim sendo, quando não se contabiliza impostos diferidos, pode-se estar a distribuir dividendos que serão necessários para o pagamento do imposto único sobre o rendimento<sup>59</sup>, no futuro. Nesta perspectiva pode haver uma descapitalização da empresa a longo prazo.

Por outro lado, se o imposto diferido tivesse um efeito positivo sobre o resultado líquido, significava que a empresa distribuiu dividendos mais baixos do que o “justo”. Em ambas as

<sup>59</sup> No caso da não contabilização de passivos por impostos diferidos

situações, não se esta a efectuar uma correcta especialização dos exercícios no cálculo do imposto.<sup>60</sup>

O resultado líquido, “com impostos diferidos”, também afectou a posição económica da empresa. Em 2009, apesar do resultado líquido ter reduzido, em consequência da reversão dos impostos diferidos, o Capital Próprio aumentou. Este aumento é fruto do aumento da conta de Resultados Transitados, derivado da contabilização do activo por impostos diferidos (2.510 contos)<sup>61</sup>. Já em 2010, o Capital Próprio, “com impostos diferidos”, é menor, devendo-se ao facto de, não só o resultado líquido deste período ser inferior (fruto da reversão do activos por impostos diferidos), mas também do resultado líquido de 2009, levado a Reservas, ser menor.<sup>62</sup>

Ainda, a contabilização de impostos diferidos fez também aumentar o valor do Activo e Passivo no Balanço, passando a estar mensurados de forma mais realista. O Balanço, com impostos diferidos, está a reflectir os benefícios económicos futuros, advenientes da poupança de impostos, quando o activo por impostos diferidos for deduzido no resultado tributável. Está também a reflectir a obrigação futura de pagar impostos sobre o rendimento, sobre o valor do ajustamento de transição, o que não acontecia na situação “Sem impostos Diferidos”.O efeito no Capital Próprio, poderá também ter outras implicações, por exemplo, se a empresa fosse vendida nesses períodos, o valor da venda seria diferente.

Assim, podemos ainda concluir que, a contabilização de impostos diferidos pode influenciar o património líquido de uma empresa. O reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos é também importante por permitirem informar aos investidores actuais e futuros, da real situação económica da empresa, permitindo conhecer não só o valor dos seus activos mas também as dividas que serão pagas no futuro.

Verificamos ainda que, se a ABC tivesse contabilizado os impostos diferidos das diferenças temporárias, no início de 2009, permitiria eliminar o efeito dessas diferenças sobre o gasto de imposto nos períodos futuros. Desta forma estaria a aplicar o princípio do acréscimo no cálculo do imposto sobre os rendimentos. Aliás, estando a empresa a elaborar a sua

---

<sup>60</sup> No caso da contabilização de activos e passivos por impostos diferidos e suas reversões.

<sup>61</sup> O valor do activo levado a Resultados transitado foi maior que o do passivo por impostos diferidos (1.732 contos), também contabilizado em contra partida desse resultado.

<sup>62</sup> Fruto da contabilização das reversões de impostos diferidos, de períodos anteriores

contabilidade com base no SNCRF, pressupõe a aplicação desse princípio também na contabilização do imposto.

De forma geral, concluímos que, efectivamente a contabilização de impostos diferidos tem influência na posição económico-financeira da empresa, interferindo na informação contida nas demonstrações financeiras e consequentemente nas decisões que se podem tomar com base nessas informações.

Os ajustamentos de transição constituíram a maior parte das diferenças temporárias da ABC, estas são situações pontuais que não voltarão a surgir. No entanto, não consideramos que ponham em causa as conclusões aqui apresentadas, já que o nosso objectivo foi essencialmente demonstrar que os impostos diferidos têm importantes efeitos sobre as demonstrações financeiras e, despertar a atenção da empresa para o cumprimento, em períodos futuros, da NRF 22.

## CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O SNCRF veio reforçar a ideia da contabilidade sobre o princípio do acréscimo, agora também aplicado a contabilização do imposto. De acordo com a NRF 22 – Imposto sobre o rendimento, as empresas devem contabilizar o imposto com base no método dos efeitos fiscais, sempre que existirem diferenças temporárias entre a contabilidade e a fiscalidade.

Tendo em conta a legislação actual, constatamos que existem diferenças temporárias entre a contabilidade e a fiscalidade que originam o reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos. Poderão surgir outras diferenças com a aprovação do novo código do imposto único sobre o rendimento de pessoas colectivas.

Verificamos no entanto que, grande parte das empresas em São Vicente (pequenas e grandes) ignora o assunto imposto diferido e consequentemente o estabelecido na NRF 22. Tendo em conta as informações recolhidas ao longo do estudo, esta situação deve-se a “complexidade do tema impostos diferidos” e ao desconhecimento do mesmo e não pela “inexistência de diferenças temporárias”.

Apesar de não existir ainda um consenso acerca da utilidade dos impostos diferidos, o que pudemos apurar com este estudo é que, a contabilização de impostos diferidos pode ter importantes impactos nas demonstrações financeiras.

Efectivamente o reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos pode alterar a posição financeira da empresa e a leitura que se faz desta, permitindo uma mensuração mais realista dos resultados, dos activos e passivos e por consequência uma melhor quantificação dos capitais próprios. Dá aos investidores, actuais e potenciais, uma informação mais realista sobre a posição económico-financeira da empresa, para além de permitir uma distribuição de dividendos mais “justo”, o que é de grande importância sobretudo para as empresas cotadas em bolsa.

Os impostos diferidos contribuem ainda para uma correcta especialização do imposto nas demonstrações de resultados, permitindo o apuramento do resultado contabilístico com base em princípios contabilísticos.

Contabilizar o imposto pelo método dos efeitos fiscais dá mais trabalho e compreender o tema, não é de todo tarefa fácil. Porém, não o fazendo, podemos estar a omitir das

demonstrações financeiras, situações que podem ser materiais e, a tomar decisões com base numa informação que não reflecte uma imagem realista da empresa.

### **Recomendações**

A ABC deve dar maior atenção a NRF 22 de forma a poder aplicá-la nas situações que se justificar. Uma das diferenças temporárias que poderá surgir com a aprovação do novo código de IUR relaciona-se com a aplicação do método de equivalência patrimonial, situação que não referimos no trabalho mas que a ABC deve ter em atenção futuramente.

A adaptação a NRF 22 e aos impostos diferidos passa, a nosso, ver pela realização de formações abordando o tema, e com base na legislação nacional. Porém, há-de haver uma maior disposição dos profissionais de contabilidade em desenvolverem os seus conhecimentos sobre a matéria e das empresas em formarem os seus colaboradores.

A legislação fiscal deve ser adaptada ao novo normativo, o que permitirá a inclusão no Modelo 1-B, dos aspectos relacionados com impostos diferidos.

### **Limitações**

Durante a recolha e análise dos dados para a elaboração deste trabalho, deparamos com algumas dificuldades, nomeadamente: a impossibilidade em obter demonstrações financeiras actuais para o estudo de caso, e que nos permitisse elaborar uma análise de pelo menos três períodos; indisponibilidade das empresas em marcarem entrevista presenciais; pouco uso do tema, no nosso meio. Acreditamos ter atingido os objectivos traçados para este trabalho, e aprofundado os conhecimentos sobre o assunto. Consideramos ainda, ter dado o nosso contributo para se iniciar a reflexão sobre a matéria.

## BIBLIOGRAFIA

- **Livros**

ALMEIDA, Rui, et al. 2010. *SNC-Casos Práticos e Exercícios Resolvidos* (Vol. 2). ATF-Edições Técnicas.

ALMEIDA, Rui., & BARROS, Argentina. (2009). *O Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro-SNCRF de Cabo Verde*. Rei dos Livros.

BORGES, Antonio; RODRIGUES, Azevedo; RODRIGUES, Rogério (2010) *Elementos de Contabilidade Geral*. 25ª. s.l. : Área editora, 2010.

CAIADO, António C. Pires; MADEIRA, Paulo Jorge (2005) *O Encerramento de Contas - na perspectiva contabilística e fiscal*. s.l. : Areas Editora

CAIADO, António C Pires, VIANA, Luis Cracel ; MADEIRA, Paulo Jorge (2011) *Relato Fiscal e Financeiro no encerramento de Contas*. Lisboa : Àreas Editora

GOMES, João ; PIRES, Jorge (2011) *SNC-Sistema de Normalização Contabilística-Teoria e Prática*. (4ª ed.) : Vida Económica-Editora,Sa.

PAIS, Cláudio (2001) *Contabilidade Financeira-Exercícios Resolvidos*. : Rei dos Livros, 2001.

PAIS.Cláudio (2000) *Impostos sobre os Lucros-A Contabilização dos Impostos Diferidos*.: Areas Editora.

RODRIGUES, João (Fevereiro 2010) *Sistema de Normalização Contabilística Explicado-SNC Explicado*. Porto Editora

RODRIGUES, Maria de Fátima; SAMPAIO, Cravo. 2000. *Contabilização dos Impostos Sobre rendimentos das Sociedades-Análise do Método do Imposto a Pagar e dos Efeitos tributários*. Vislis.

DA SILVA, António Carlos Ribeiro (2008) *Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade*. 2ª. São Paulo : Editora Atlas S.A.

SILVA, Eusébio Pires Da, et al (2011) *SNC-Contabilidade Financeira- Casos Práticos-Tomo I*. 3ª . s.l. Rei dos Livros.

- **Artigos de Web-site, jornais e teses**

FORTES, Gisete M. (2009.) *Imposto sobre o Rendimento*. Consultado em Junho de 2012, de [www.portaldoconhecimento.cv](http://www.portaldoconhecimento.cv).

GONÇALVES, Cristina (Março de 2012)- *Formação à distancia - Impostos Diferidos*. Consultado em 12 de Dezembro de 2012, de [http://www.lmfbusiness.com/dupliconta/d-admin/\\_ANEXOS/Sebenta\\_DIS0712.pdf](http://www.lmfbusiness.com/dupliconta/d-admin/_ANEXOS/Sebenta_DIS0712.pdf)

GUIMARÃES, Joaquim F C. (2008) Impostos Diferidos (POC/SNC/CIRC)- *Revista Electronica nº 30- Revista TOC*. Consultado em 28 de Junho de 2012, de <http://www.infocontab.com.pt/download/revinfocontab/2008/30/231.pdf>

GUIMARÃES, Joaquim F.C. (2007) A Fiscalidade na Actividade do TOC. Consultado em 28 de Junho de 2012, de [http://www.otoc.pt/downloads/files/1170245132\\_24a36.pdf](http://www.otoc.pt/downloads/files/1170245132_24a36.pdf)

LOPES, Carlos António Rosa (Janeiro/Março de 2004) - *Os Impostos Diferidos e a Consolidação de Contas* - Consultado em Novembro de 2012, de [http://www.rlgm-sroc.com/Downlodas/Revisores%20&%20Empresas%20-%20Jan\\_Mar%202004.pdf](http://www.rlgm-sroc.com/Downlodas/Revisores%20&%20Empresas%20-%20Jan_Mar%202004.pdf)

MAOCHA, Arickson Renato. 2011. O Impacto Fiscal Decorrente do processo de Remensuração dos Activos Fixos Tangíveis. Disponível em [www.portaldoconhecimento.gov.cv](http://www.portaldoconhecimento.gov.cv).

MELO, Maria Manuela R. (Junho de 2008) *Impostos Diferidos (I)*. Consultado em Junho de 2012, de [http://www.otoc.pt/downloads/files/1213980047\\_49a54\\_fiscalidade.pdf](http://www.otoc.pt/downloads/files/1213980047_49a54_fiscalidade.pdf)

MELO, Maria Manuela R. (Julho 2008.). *Impostos Diferidos (II)*. Consultado em Junho de 2012, de [http://www.otoc.pt/downloads/files/1218011712\\_50a60\\_fiscalidade.pdf](http://www.otoc.pt/downloads/files/1218011712_50a60_fiscalidade.pdf)

OLIVEIRA, Ricardo A. (Janeiro de 2013)- *Contabilidade Financeira III-Impostos Diferidos*- Disponível <https://woc.ipca.pt/esg/getFile.do?tipo=2&id=16408>

PEREIRA, Márcio – O papel dos Impostos Diferidos, Consultado em Março 2013, de <http://www.aeca.es/xvencuentroaeca/cd/70a.pdf>

ROSA, Liliana Isabel (2010). *Relatório de Estágio-Impostos Diferidos*. Consultado em 16 de Junho de 2012, <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/14010/1/Relatorio%20de%20Est%C3%A1gio%20-%20Impostos%20Diferidos.pdf>

SOARES, Manuel Alberto (2011)- *Impostos Diferidos e o SNC*- Consultado em 19 de Julho de 2012, de <http://manuelalbertosoares.com/fiscalidade/a/>

TEIXEIRA DA SILVA, Jorge Manuel (Novembro de 2007). *Jornal de Contabilidade Apotec* -Nº 368. Consultado em 10 de Novembro de 2012, de [http://www.apotec.pt/fotos/jornais/novembro2007\\_1194275916.pdf](http://www.apotec.pt/fotos/jornais/novembro2007_1194275916.pdf)

TEIXEIRA DA SILVA, Jorge Manuel (2004). *A Problemática dos Impostos Diferidos - Exemplos práticos*.

- **Leis e Decretos-Lei**

Decreto-Lei nº 4/84 de 30 de Janeiro - Plano Nacional de Contabilidade. (s.d.).

Decreto-Lei nº 5/2008 de 04 de Fevereiro - Novo Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro. (s.d.).

Decreto- Lei nº 127/IV/95 de 26 de Junho-Regulamento do Imposto sobre os rendimentos. (s.d.).

Decreto- Lei nº 14/2010 de 26 de Abril – Regime Transitório para o SNCRF

Decreto-Lei nº 127/IV/95 – Lei de Base do RIUR

Decreto-Lei nº 17/2010 de 24 de Maio – Definição pequenas entidades

Portaria 62/88 de 31 de Dezembro 1988 – Taxa de Provisões

- **Sites consultados**

[www.oroc.cv](http://www.oroc.cv).

[www.minfin.gov.cv](http://www.minfin.gov.cv)

[www.portaldasfinancas.gov.pt/](http://www.portaldasfinancas.gov.pt/)



# **ANEXOS E APÊNDICES**

## Anexo I-Modelo 1-B

QUADRO 1	APURAMENTO DO RESULTADO FISCAL
<p><b>1 - RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO (32 – 15 +33)</b>  Proveitos  Custos  Provisão para Imposto sobre Lucro</p> <p><b>2 - PROVEITOS NÃO TRIBUTÁVEIS (soma 2.1. a 2.3.)</b>  2.1. Utilizações de Provisões p/imposto s/lucros exercício anterior  2.2. Reposição e provisão tributárias em exercícios anteriores  2.3. Reembolso de impostos de exercícios anteriores  2.4. Excesso de estimativa para imposto  2.5. Reversão de imparidades e provisões  2.6. Dividendos de participações em associadas</p> <p><b>3 - CUSTOS INACEITÁVEIS PARA EFEITOS FISCAIS (soma 3.1. a 3.5.)</b>  3.1. As reintegrações e amortizações não contabilizadas como custos ou perdas  3.2. As reintegrações e amortizações que excedam os limites legais  3.2. Reintegrações e amortizações que excedem o período máximo de vida  3.3. Provisões para além dos limites legais  3.4. Custos com comunicação (uso misto)  3.5. Custos com combustível (uso misto)  3.6. Despesas com o pessoal não declaradas  3.7. Imposto único sobre o rendimento e contribuição Predial Autárquica  3.8.Importância de multas por infracções fiscais  3.9. Provisões para impostos sobre lucros  3.9. Perdas imputáveis aos exercícios anteriores  3.10.Perdas extraordinárias não especificadas  3.11.Correcções relativas a exercícios anteriores  3.12.Gastos em subsidiárias, Associadas</p> <p><b>4 - LUCRO OU PREJUÍZO FISCAL (1-2+3)</b></p>	<p>Linha 34 Quadro 5  Linha 32 Quadro 5  Linha 15 Quadro 5  Linha 33 Quadro 5</p> <p>Artigo 2º RIUR  Artigo 2º RIUR  Artigo 2º RIUR</p> <p>Artigo 46º RIUR</p> <p>Artigo 33.b) RIUR  Artigo 33º ,a) RIUR  Artigo 33º ,b) RIUR  Artigo 38º RIUR  Artigo 37º OE 2005  Artigo 37º OE 2005  Artigo 29º do RIUR  Artigo 33º ,b) RIUR  Artigo 33º h) RIUR  Artigo 33º e 38º RIUR  Artigo 26º RIUR  Artigo 29º do RIUR</p>
QUADRO 2	MATÉRIA COLECTÁVEL
<p><b>5 - Lucro ou prejuízo fiscal</b>  B- Deduções:  B1 - Rendimentos de quotas ou partes sociais  B2 - Rendimentos líquidos no estrangeiro  B3 – Deduções-Prejuízos Fiscais  B4 – Reservas</p> <p>C - Matéria Colectável (1-(2+3+4+5))</p>	<p>Linha 4 Quadro 1</p>
<p>6. Resultado Fiscal Fixado ( C )  7. Imposto Apurado (6x25%)  8. Imposto de incêndio (7x2%)</p>	

Fonte: adaptado do Modelo 1-B utilizado pela DGCI e do Modelo 1-disponível aos contribuintes

## Anexo II - Balanço da sociedade ABC

		Valores em contos	
	Notas	31-12-2010	31-12-2009
<b>ACTIVOS NÃO CORRENTES</b>			
<b>ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS</b>			
Terrenos e recursos naturais		2.995	2.995
Edifícios e outras construções		12.592	14.913
Equipamento básico		8.431	7.589
Equipamento de transporte		135.994	158.732
Equipamento administrativo		2.212	2.327
Outros activos fixos tangíveis		2.368	1.905
<b>Soma</b>		<b>164.592</b>	<b>188.461</b>
<b>PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO</b>			
Terrenos e recursos naturais		3.869	3.000
Edifícios e outras construções		20.889	11.324
<b>Soma</b>		<b>24.758</b>	<b>14.324</b>
<b>ACTIVOS INTANGÍVEIS</b>			
Programas de Computados		438	89
<b>Soma</b>		<b>438</b>	<b>89</b>
<b>INVESTIMENTOS FINANCEIROS</b>			
Participações financeiras - MetEquiv. Patrimonial		25.857	25.137
Participações financeiras - Outros Métodos		27.912	25.794
Outros Activos Financeiros / Financiamento Associadas		26.722	11.722
<b>Soma</b>		<b>80.491</b>	<b>62.653</b>
<b>TOTAL ACTIVO NÃO CORRENTE</b>		<b>270.279</b>	<b>265.527</b>
<b>INVENTARIOS</b>			
Mercadorias		20.813	20.495
Matérias-prima, subsidiárias e de consumo		9.785	6.955
<b>Soma</b>		<b>30.598</b>	<b>27.450</b>
<b>CONTAS A RECEBER</b>			
Clientes		21.865	38.657
Adiantamento Fornecedores		113	125
Estado e outros entes públicos		1	102
Accionistas/sócios		713	0
Outras contas a receber		1.662	1.254
Pessoal		1.835	1.800
<b>Soma</b>		<b>26.189</b>	<b>41.938</b>
<b>DIFERIMENTO DE GASTOS</b>			
<b>MEIOS FINANCEIROS</b>			
Activos financeiros detidos para negociação			
Outros activos financeiros			
Caixa e depósitos bancários		25.635	36.129

	<i>Soma</i>		<b>25.635</b>	<b>36.129</b>
<b>TOTAL ACTIVO CORRENTE</b>			<b>84.400</b>	<b>107.258</b>
<b>TOTAL ACTIVO</b>			<b>354.679</b>	<b>372.785</b>
<b>CAPITAL PROPRIO</b>				
Capital realizado			60.000	60.000
Acções (quotas) próprias			0	
Prest. Supl. e Out. Instrum. capital próprio			0	
<i>Soma</i>			<b>60.000</b>	<b>60.000</b>
Prémios de emissão				
Reservas legais			5.419	4.287
Outras reservas			38.556	24.965
Excedentes de revalorização			0	0
<i>Soma</i>			<b>43.975</b>	<b>29.252</b>
<b>Resultados</b>				
<b>Ajustamentos em Activos Financeiros</b>				
Relacionados com o MEP				
Ajustamentod de Transicção	<b>1</b>		4.286	4.286
Lucros não atribuidos e ajustamentos MEP			819	1.205
Resultados Transitados acumulados			1.200	814
<b>Regularização resultantes da introdução do SNCRF</b>				
Ajustamento de Passivos	<b>1</b>		2.641	2.641
Resultados transitados				
<b>Resultado líquido do período</b>			14.561	23.231
<i>Soma</i>			<b>23.507</b>	<b>32.177</b>
<b>TOTAL CAP PROPRIO</b>			<b>127.482</b>	<b>121.429</b>
<b>PASSIVO</b>				
<b>PASSIVO N/CORRENTE</b>				
Provisões			9.503	10.798
Financimantos obtidos			147.953	137.709
<i>Total Passivo Não Corrente</i>			<b>157.456</b>	<b>148.507</b>
<b>PASSIVO CORRENTE</b>				
Adiantamento a clientes			27	1.253
Fornecedores			9.115	31.107
Estados e outros entes públicos			10.450	17.222
Accionistas/sócios			541	466
Financiamentos obtidos			27.896	24.998
Outras contas a pagar			4.592	5.409
Pessoal			11.813	13.227
<i>Soma</i>			<b>64.434</b>	<b>93.682</b>
Rendimentos a Reconhecer			5.307	9.167
Subsidios Investimento			0	0
<i>Soma</i>			<b>5.307</b>	<b>9.167</b>
<i>Total Passivo Corrente</i>			<b>69.741</b>	<b>102.849</b>
<b>TOTAL PASSIVO</b>			<b>227.197</b>	<b>251.356</b>
<b>TOTAL CAP PROPRIO + PASSIVO</b>			<b>354.679</b>	<b>372.785</b>

## Anexo III - Demonstração de Resultados da ABC

### Demonstração de Resultados por natureza

	Valores em contos		
	Notas	31-12-2010	31-12-2009
Vendas e Prestações de serviços		289.107	324.069
Trabalhos para Própria empresa		1.266	0
Gasto com mercadorias vendidas e c matérias consumidas		-31.645	-38.751
<b>Resultado Operacional</b>		<b>258.728</b>	<b>285.318</b>
Fornecimento e serviços externos		-47.910	-61.116
<b>Valor acrescentado Bruto</b>		<b>210.818</b>	<b>224.202</b>
Gastos com o pessoas		-154.189	-157.697
Ajustamentos de inventários (perdas/reversões)		0	-138
Imparidade de dividas a receber (perdas/reversões)		5.000	-157
Provisões (aumentos/reduções)		1.097	0
Outros ganhos		8.415	5.849
Outros gastos e perdas		-2.660	-3.007
<b>Res. antes Deprec/Amortiz; perdas/ganhos e IUR</b>		<b>68.481</b>	<b>69.052</b>
Gastos/Reversões de depreciação e amortização		-41.443	-32.169
Perdas Imparidade de activos Deprec./Amorti.		0	0
<b>Res. Operacional (antes de perdas/ganhos Financ e IUR)</b>		<b>27.038</b>	<b>36.883</b>
Juros e ganhos similares obtidos		2.318	3.769
juros e perdas similares suportados		-11.445	-10.108
<b>Resultados antes de impostos</b>		<b>17.911</b>	<b>30.544</b>
Imposto sobre o rendimento do período		-3.350	-7.313
<b>Resultado Liquido do período</b>		<b>14.561</b>	<b>23.231</b>

# Anexo IV- Saldos de contas da ABC

valores em contos

	Notas	2009				2010			
		S. inicial (liq.)	Aumento	Reversão	S.Final (liq.)	S. inicial (liq.)	Aumento	Reversão	S. Final (liq.)
Divida de Cliente	2	21.508			38.657	38.657			21.865
Outras contas a receber		3.828			1.254	1.254			1.662
Perdas por imparidade	2-4	-9.304	-1.546	2.843	-8.007	-8.007		5.000	-3.007
Provisões para garantias a clientes						0	-2.500		-2.500
Provisões para processos judiciais em curso	3	10.798			10.798	10.798	0	3.597	7.201
<b>Regularização resultantes da introdução do SNCRF</b>									
Ajustamentodo em Invest. Financeiro - MEP	1	4.286							
Ajustamento de Passivos (desreconhecimento)	1	2.641							

## Anexo V- Critérios de reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras - SNCRF

Activo	“um activo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o activo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade”
Passivo	“um passivo é reconhecido no balanço quando for provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente e que a quantia pela qual a liquidação tenha lugar possa ser mensurada com fiabilidade”
Rendimento	" um rendimento é reconhecido na demonstração de resultados quando tenha surgido um aumento de benefícios económicos futuros relacionados com um aumento num activo ou diminuição de um passivo e que possa ser quantificado com fiabilidade"
Gasto	"os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha surgido uma diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição de um activo ou com um aumento de um passivo e que possam ser mensurados com fiabilidade"

A mensuração dos elementos das demonstrações financeiras pode ser feita utilizando uma das seguintes bases (§ 98 EC):

Custo Histórico	“Os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa paga ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir (...). Os passivos são registados pela quantia dos proveitos recebidos em troca da obrigação, ou em algumas circunstâncias (por exemplo, impostos sobre os rendimentos), pelas quantias de caixa, ou de equivalentes de caixa, que se espera que venham a ser pagos (...)”
Custo corrente	“Os activos são registados pela quantia de caixa ou de equivalentes de caixa que teria de ser paga se o mesmo ou um activo equivalente fosse correntemente adquirido: Os passivos são registados pela quantia não descontada de caixa, ou de equivalentes de caixa, que seria necessária para liquidar correntemente a obrigação”
Valor realizável líquido	" Os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa, que possa ser correntemente obtida ao vender o activo numa alienação ordenada. Os passivos são escriturados pelos seus valores de liquidação"
Valor presente	"os activos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros fluxos líquidos de caixa que se espera que o item gere no decurso normal dos negócios. Os passivos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros fluxos líquidos de caixa que se espera que sejam necessários para liquidar os passivos no decurso normal dos negócios."
Justo valor	“Quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.”

**Anexo VI - Definição de rendimentos e gastos de acordo com Estrutura Conceptual do SNCRF**

Rendimentos	“aumentos de benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumento de activos ou diminuição de passivos que resultem em aumentos do capital próprio, que não sejam relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio”.
Gastos	“ Diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deprecimentos de activos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam os relacionados com distribuições aos participantes no capital próprio”.



# APENDICES

## Apêndice I - Balanço da ABC com Impostos Diferido

### BALANÇO (com Impostos Diferidos)

		Valores em contos	
	Notas	31-12-2010	31-12-2009
<b>ACTIVOS NÃO CORRENTES</b>			
<b>ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS</b>			
Terrenos e recursos naturais		2.995	2.995
Edifícios e outras construções		12.592	14.913
Equipamento básico		8.431	7.589
Equipamento de transporte		135.994	158.732
Equipamento administrativo		2.212	2.327
Outros activos fixos tangíveis		2.368	1.905
<i>Soma</i>		<b>164.592</b>	<b>188.461</b>
<b>PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO</b>			
Terrenos e recursos naturais		3.869	3.000
Edifícios e outras construções		20.889	11.324
<i>Soma</i>		<b>24.758</b>	<b>14.324</b>
<b>ACTIVOS INTANGÍVEIS</b>			
Programas de Computados		438	89
<i>Soma</i>		<b>438</b>	<b>89</b>
<b>INVESTIMENTOS FINANCEIROS</b>			
Participações financeiras - MetEquiv. Patrimonial		25.857	25.137
Participações financeiras - Outros Métodos		27.912	25.794
Outros Activos Financeiros / Financiamento Associadas		26.722	11.722
<i>Soma</i>		<b>80.491</b>	<b>62.653</b>
Activo por Imposto Diferido		<b>625</b>	<b>1.799</b>
<b>TOTAL ACTIVO NÃO CORRENTE</b>		<b>270.904</b>	<b>267.326</b>
<b>INVENTARIOS</b>			
Mercadorias		20.813	20.495
Matérias-prima, subsidiárias e de consumo		9.785	6.955
<i>Soma</i>		<b>30.598</b>	<b>27.450</b>
<b>CONTAS A RECEBER</b>			
Clientes		21.865	38.657
Adiantamento Fornecedores		113	125
Estado e outros entes públicos		1	102
Accionistas/sócios		713	0
Outras contas a receber		1.662	1.254
Pessoal		1.835	1.800
<i>Soma</i>		<b>26.189</b>	<b>41.938</b>
<b>DIFERIMENTO DE GASTOS</b>		<b>1.978</b>	<b>1.741</b>
<b>MEIOS FINANCEIROS</b>			
Activos financeiros detidos para negociação			
Outros activos financeiros			
Caixa e depósitos bancários		25.536	36.129
<i>Soma</i>		<b>25.536</b>	<b>36.129</b>
<b>TOTAL ACTIVO CORRENTE</b>		<b>84.301</b>	<b>107.258</b>

<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>355.205</b>	<b>374.584</b>
<b>CAPITAL PROPRIO</b>		
Capital realizado	60.000	60.000
Acções (quotas) próprias	0	
Prest. Supl. e Out. Instrum. Capital próprio	0	
<i>Soma</i>	<b>60.000</b>	<b>60.000</b>
Prémios de emissão		
Reservas legais	5.378	4.287
Outras reservas	38.134	24.965
Excedentes de revalorização	0	0
<i>Soma</i>	<b>43.511</b>	<b>29.252</b>
<b>Resultados</b>		
<b>Ajustamentos em Activos Financeiros</b>		
Relacionados com o MEP		
Ajustamento de Transição	4.286	4.286
Lucros não atribuídos e ajustamentos MEP	819	1.205
Resultados Transitados acumulados	1.978	1.592
<b>Regularização resultantes da introdução do SNCRF</b>		
Ajustamento de Passivos	2.641	2.641
Resultados transitados		
<b>Resultado líquido do período</b>	13.733	22.866
<i>Soma</i>	<b>23.457</b>	<b>32.590</b>
<b>TOTAL CAP PROPRIO</b>	<b>126.968</b>	<b>121.842</b>
<b>PASSIVO</b>		
<b>PASSIVO N/CORRENTE</b>		
Provisões	9.503	10.798
Financiamentos obtidos	147.953	137.709
Passivo por imposto diferido	1.040	1.386
<i>Total Passivo Não Corrente</i>	<b>158.496</b>	<b>149.893</b>
<b>PASSIVO CORRENTE</b>		
Adiantamento a clientes	27	1.253
Fornecedores	9.115	31.107
Estados e outros entes públicos	10.450	17.222
Accionistas/sócios	541	466
Financiamentos obtidos	27.896	24.998
Outras contas a pagar	4.592	5.409
Pessoal	11.813	13.227
<i>Soma</i>	<b>64.434</b>	<b>93.682</b>
Rendimentos a Reconhecer	5.307	9.167
Subsídios Investimento	0	0
<i>Soma</i>	<b>5.307</b>	<b>9.167</b>
<i>Total Passivo Corrente</i>	<b>69.741</b>	<b>102.849</b>
<b>TOTAL PASSIVO</b>	<b>228.237</b>	<b>252.742</b>
<b>TOTAL CAP PROPRIO + PASSIVO</b>	<b>355.205</b>	<b>374.584</b>

## Apêndice II - Demonstração de Resultados da ABC com impostos Diferido

### Demonstração de Resultados por natureza (com impostos diferidos)

	Notas	31-12-2010	31-12-2009
Vendas e Prestações de serviços		289.107	324.069
Trabalhos para Própria empresa		1.266	0
Gasto com mercadorias vendidas e c matérias consumidas		-31.645	-38.751
<b>Resultado Operacional</b>		<b>258.728</b>	<b>285.318</b>
Fornecimento e serviços externos		-47.910	-61.116
<b>Valor acrescentado Bruto</b>		<b>210.818</b>	<b>224.202</b>
Gastos com o pessoas		-154.189	-157.697
Ajustamentos de inventários (perdas/reversões)		0	-138
Imparidade de dividas a receber (perdas/reversões)		5.000	-157
Provisões (aumentos/reduções)		1.097	0
Outros ganhos		8.415	5.849
Outros gastos e perdas		-2.660	-3.007
<b>Res.antes Deprec/Amortiz;perdas/ganhos e IUR</b>		<b>68.481</b>	<b>69.052</b>
Gastos/Reversões de depreciação e amortização		-41.443	-32.169
Perdas Imparidade de activos Deprec./Amorti.		0	0
<b>Res. Operacional (antes de perdas/ganhos Financ e IUR)</b>		<b>27.038</b>	<b>36.883</b>
Juros e ganhos similares obtidos		2.318	3.769
juros e perdas similares suportados		-11.445	-10.108
<b>Resultados antes de impostos</b>		<b>17.911</b>	<b>30.544</b>
Imposto sobre o rendimento do periodo		-3.350	-7.313
		-828	-365
<b>Resultado Liquido do período</b>		<b>13.733</b>	<b>22.866</b>

### Apêndice III - Dados para cálculo de rácios da ABC

	2010		2009	
	Sem impostos diferidos	Com impostos diferidos	Sem impostos diferidos	Com impostos diferidos
Capitais alheios	227.197	228.237	251.356	252.742
Capitaia alheios curtoprazo	69.741	69.741	102.849	102.849
Capital alheio longo prazo	157.456	158.496	148.507	149.893
Capitais Próprios	127.482	126.968	121.429	121.842
Capitais Totais	354.679	355.205	372.785	374.584
Total Activo	354.679	355.205	372.785	374.584
Activo Corrente	84.400	84.301	107.258	107.258
Activo não Corrente	270.279	270.904	265.527	267.326
Resultado Liquido	14.561	13.733	23.231	22.866
Volume de negócio	289.107		324.069	

## Apêndice IV- Razão de contas de Impostos Diferido da ABC

		2642 - Passivo por impostos diferidos		2641 - Activo por impostos diferidos	
		4) 346	1.732 1)	2) 899	711 5)
				3) 1611	
<b>Soma</b>		<b>346</b>	<b>1732</b>	<b>soma</b>	<b>2.510</b>
<b>Saldo redor</b>		<b>1.386</b>		<b>S. devedor</b>	<b>1799</b>
		59322 - Impostos Diferidos		5911 - R.Transitados - Impostos diferidos	
		5) 711	346 4)	1) 1.732	899 2)
					1611 3)
<b>Soma</b>		<b>711</b>	<b>346</b>	<b>soma</b>	<b>1732</b>
<b>SD</b>		<b>364,75</b>		<b>SC</b>	<b>778</b>

- 1)reconhecimento ID sobre diferença de ajustamento para SNCR
- 2) ID em provisão
- 3) ID em imparidades de clientes
- 4) ID reversão ajustamento de transição
- 5) reversão do activo por ID imparidades

### Final de 2010

		2642 - Passivo por impostos diferidos		2641 - Activo por impostos diferidos	
		3) 346	1386 SI	SI 1.799	899 1)
				4) 625	900 2)
<b>soma:</b>		<b>346</b>	<b>1.386</b>	<b>soma</b>	<b>2.424</b>
<b>SC</b>		<b>1.040</b>		<b>SD</b>	<b>1799</b>
		59322 - Impostos Diferidos			
		1) 899	625 4)		
		2) 900	346 3)		
<b>soma</b>		<b>1799</b>	<b>971</b>		
<b>SD</b>		<b>828</b>			

- 1) reversão de activo por ID provisão não aceite
- 2) reversão activo por ID em imparidades
- 3) reversão passivo por ID em ajustamento de transição
- 4) efeito fiscal da provisão não aceite fiscalmente

## Apêndice V - Guião de Entrevista

No âmbito da conclusão Licenciatura em Contabilidade e Administração Financeira no ISCEE - Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresariais em São Vicente, pretende-se elaborar um trabalho sobre o tema **“Os impostos diferidos em Cabo Verde – importância do seu reconhecimento”**.

Com vista a obtenção de informações que ajudarão no desenvolvimento do trabalho, solicitamos e agradecemos a colaboração, respondendo às seguintes questões:

1. Aplicam as Normas de relato financeiro do SNCRF?
2. Ao apurarem o vosso resultado contabilístico, é habitual surgirem situações que não são aceites pelo fisco? Exemplos?
3. Qual é o tratamento dado a uma situação que a priori sabem que a DGCI não irá aceitar?
4. O imposto apurado pela vossa contabilidade normalmente coincide com o apurado pela DGCI? O que o faz não coincidir?
5. Contabilizam o imposto com base na NRF 22? Como é feita essa contabilização na vossa empresa?
6. Reconhecem activos e passivos por impostos diferidos?

Se não:

- 6.1. Porque é que não contabilizam? Pensam algum dia contabilizar?
- 6.2. O que é que acham ser necessário para passarem a contabilizar?
- 6.3. Registaram diferenças na transição para o SNCRF? Têm por habito constituírem provisões e imparidades não aceites pelo fisco?

Se sim:

- 6.4. Desde quando e porquê?
- 6.5. Poderá enumerar alguma situação que vos levou a reconhecer activos e/ou passivos por impostos diferidos?
- 6.6. Surgiu algum conflito com a DGCI por via desse reconhecimento?
- 6.7. Acham que a vossa empresa beneficia com o reconhecimento de impostos diferidos? Em que sentido?

Obrigada!